



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

LOS NUEVOS SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de

Maestro en Impuestos,

Presenta:

Lic. Alejandro Rivera García

Dirigido por:

Dr. Jorge Arturo Sánchez Aceves

SINODALES

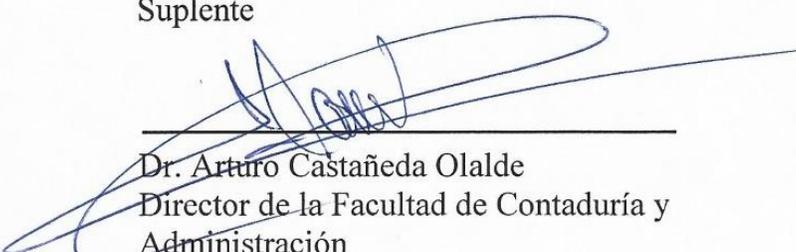
Dr. Jorge Arturo Sánchez Aceves
Presidente

M.I. Martín Vivanco Vargas
Secretario

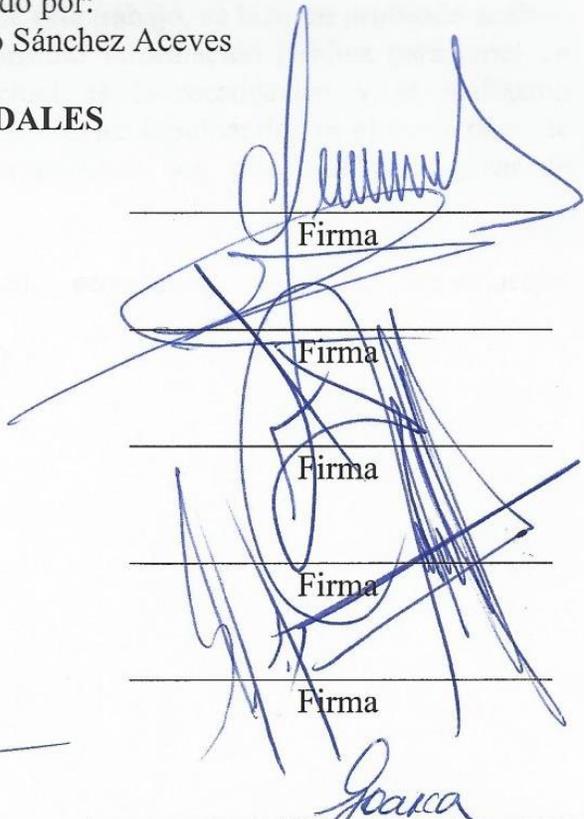
Dr. Víctor Roberto Vega Villa
Vocal

M.I. Juan Carlos García Solís
Suplente

M.I. José Sergio Ledesma Martínez
Suplente



Dr. Arturo Castañeda Olalde
Director de la Facultad de Contaduría y
Administración



Dra. Ma. Guadalupe Flavia Loarca Piña
Directora de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre de 2017
México

RESUMEN

Tradicionalmente, los sujetos activos de la relación jurídico tributaria son la federación, los estados y los municipios, y algunos organismos de seguridad social. Sin embargo, la administración pública, tanto centralizada, como descentralizada, por regla general está imposibilitada para exigir el pago de los derechos a su favor, así como para hacer efectivas las multas que impone, ya que la facultad económica coactiva está reservada a los sujetos activos. Cabe entonces hacerse la siguiente pregunta: ¿Sería conveniente que ciertos organismos públicos administrativos adquieran la facultad económica coactiva, a fin de poder ser considerados verdaderos sujetos activos de la relación jurídico tributaria? El resultado de esta investigación, arroja un sistema recaudatorio que busca una mejor distribución de la riqueza al permitir a importantes organismos de la Administración Pública ser en gran parte autosustentables, lo cual evita tener que destinarles recursos que podrían aplicarse en otras áreas donde la sociedad fuera más beneficiada; también se busca facilitarles el trabajo al tener un actuar verdaderamente reactivo y efectivo frente a los infractores, favoreciendo así la cultura de cumplimiento fiscal en el contribuyente. En la elaboración de este trabajo, se hizo un profundo análisis de la legislación mexicana, se solicitó y consultó información pública para tener un sustento cuantitativo sobre la situación actual de la recaudación y se realizaron diferentes entrevistas a fin de conocer la opinión de los funcionarios en el tema, tanto de la autoridad jurisdiccional como de los organismos con potencial para gozar de autonomía fiscal.

(Palabras clave: sujeto, activo, facultad, económica, coactiva, recaudación, descentralización, presupuesto, crédito, fiscal)

SUMMARY

Traditionally, the active subjects of the tax administration relationship are the federation, the states and the municipalities and some social security organizations. However, the public administration both centralized, and decentralized, as a general rule are unable to demand payment of the rights in their favor, or to make effective the fines that are imposed since the coercive economic faculty is reserved for the active subjects. It is worth asking the following question: Would it be suitable that certain public administrative organizations acquire the coercive economic faculty, in order to be considered real active subjects of the tax administration relationship? The result of this research produces a tax collection system that seeks for a better distribution of wealth by allowing important organizations of the Public Administration to be self-sustaining to a large extent which avoid the need of allocating resources that could be applied in other areas where the society would benefit more; it also seeks to make their job easier by having a real reactive and effective course of action towards the infringers, thereby fostering the culture of fiscal compliance in the taxpayer. In the development of this work, an in depth analysis of the Mexican Legislation was carried out, public information was requested and consulted in order to have a quantitative support on the present situation on tax collection and diverse interviews were carried out in order to understand the views of officials in the matter, both the jurisdictional authority as well as the organizations with potential to be entitled to fiscal autonomy.

(Key words: subject, active, faculty, economy, coercive, tax collection, decentralization, budget, credit, fiscal)

A mi esposa, por ser mi inspiración para ser mejor.

A mis padres, por ser mi guía para ser mejor.

A mi hija, por ser mi razón para ser mejor.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro que por ocho años ha sido un lugar de crecimiento profesional y personal como docente y alumno, especialmente al Dr. Arturo Castañeda Olalde, Dr. Alberto Pastrana Palma, M. en I. Héctor Fernando Valencia Pérez, Dra. Patricia Luna Vilchis, M. en C. Elvira Silvia Pantoja Ruíz y Dr. César Augusto Lachira Sáenz por su apoyo desde la dirección y docencia para poder realizar mis estudios de posgrado.

Mi reconocimiento al M.I. Martín Vivanco Vargas, Dr. Víctor Roberto Vega Villa, M.I. Juan Carlos García Solís y M.I. José Sergio Ledesma Martínez, por su trabajo y dedicación como sinodales de esta tesis.

Gracias a los funcionarios públicos que nos dieron la oportunidad y el espacio para conocer sus opiniones en el ámbito profesional, a pesar de sus múltiples ocupaciones.

Por último, agradezco al Dr. Jorge Arturo Sánchez Aceves ya que bajo su guía y dirección, se realizó el trabajo de investigación que aquí se presenta.

ÍNDICE

	Página
Resumen	I
Summary	II
Dedicatorias	III
Agradecimientos	IV
Índice	V
Índice de Tablas	IX
Índice de Figuras	X
INTRODUCCIÓN	1

1. CAPÍTULO PRIMERO

LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

1.1.El estado moderno	7
<i>1.1.1. Las ideas de John Locke</i>	<i>7</i>
<i>1.1.2. Las contribuciones de Montesquieu</i>	<i>9</i>
<i>1.1.3. La división de poderes en la actualidad</i>	<i>11</i>
1.2. La división de poderes	12
<i>1.2.1. La soberanía y la forma de gobierno</i>	<i>12</i>
<i>1.2.2. Los poderes de la unión</i>	<i>12</i>
1.3. La administración pública federal	22
<i>1.3.1. La administración centralizada</i>	<i>23</i>
<i>1.3.2. La administración paraestatal</i>	<i>25</i>
<i>1.3.3. La desconcentración administrativa</i>	<i>45</i>

2. CAPÍTULO SEGUNDO

LOS SUJETOS ACTIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

2.1.Las generalidades de los tributos	47
<i>2.1.1. Los principios generales de la tributación</i>	<i>50</i>
<i>2.1.2. Los principios tributarios constitucionales</i>	<i>55</i>
<i>2.1.3. La visión de la SCJN respecto a los principios constitucionales tributarios</i>	<i>65</i>
2.2. El hecho imponible	67
<i>2.2.1. Los sujetos pasivos</i>	<i>68</i>
<i>2.2.2. El objeto imponible</i>	<i>69</i>
<i>2.2.3. La base gravable</i>	<i>69</i>
<i>2.2.4. La tasa o tarifa</i>	<i>70</i>
<i>2.2.5. La Época de pago</i>	<i>70</i>
<i>2.2.6. El Hecho Generador</i>	<i>71</i>
2.3. Los sujetos activos de la relación tributaria	71
<i>2.3.1. Antecedentes del sujeto activo</i>	<i>72</i>
<i>2.3.2. Las facultades y atribuciones de los sujetos activos</i>	<i>83</i>
<i>2.3.3. Los sujetos Activos Centralizados</i>	<i>99</i>
<i>2.3.4. Los Sujetos Activos Paraestatales</i>	<i>104</i>

3. CAPÍTULO TERCERO

LOS ENTES PÚBLICOS NO FISCALES

3.1. Principales entes públicos no fiscales	116
<i>3.1.1. La idea tradicional del sujeto activo de la relación jurídica tributaria</i>	<i>116</i>
<i>3.1.2. Organismos gubernamentales similares a los sujetos activos en el TFJA</i>	<i>118</i>
3.2. Organismos más demandados en el TFJA	120

3.2.1. <i>Análisis individual de la Procuraduría de la Defensa del Consumidor</i>	120
3.2.2. <i>Análisis individual de la Comisión Nacional del Agua</i>	121
3.2.3. <i>Análisis individual de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente</i>	122
3.2.4. <i>Análisis individual de la Comisión Federal de Electricidad y de la Comisión Reguladora de Energía</i>	122
3.2.5. <i>Análisis individual de la Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros</i>	124
3.2.6. <i>Análisis individual del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial</i>	125
3.2.7. <i>Análisis comparativo de la naturaleza</i>	125
3.2.8. <i>Análisis comparativo de facultades de sujeto activo</i>	127
3.3. <i>Algunas críticas a la creación de nuevos sujetos activos</i>	136
3.3.1. <i>Teleología de la autonomía fiscal</i>	136
3.3.2. <i>Certeza del gobernado</i>	137
3.3.3. <i>La afectación al erario municipal y estatal</i>	138
3.3.4. <i>Eficiencia recaudatoria</i>	141
3.3.5. <i>Costo – beneficio</i>	143
3.3.6. <i>Posible corrupción aparejada</i>	150
3.4. <i>Características de los Nuevos Sujetos Activos</i>	152
3.4.1. <i>Naturaleza</i>	153
3.4.2. <i>Patrimonio y rentabilidad</i>	154
3.4.3. <i>Presencia</i>	155
3.4.4. <i>Madurez del ente</i>	155
3.4.5. <i>Función especializada</i>	156
3.4.6. <i>Interés social</i>	156

CONCLUSIONES	158
REFERENCIAS	160
APÉNDICES	169

ÍNDICE DE TABLAS

	Página
<i>1.1. Relación de entidades paraestatales de la Administración Pública Federal</i>	26
<i>3.1. Demandas Ingresadas por autoridad ante las Salas Regionales del TFJA</i>	119
<i>3.2. Análisis comparativo de facultades de Sujeto Activo</i>	127
<i>3.3. Ingresos Municipales para el Ejercicio 2015 por Convenios Federales</i>	139
<i>3.4. Multas impuestas por PROFECO durante 2014</i>	149

ÍNDICE DE FIGURAS

	Página
<i>1.1. Recaudación federal en colaboración con estados y municipios</i>	2

INTRODUCCIÓN

En la doctrina que existe en México, mucho se ha escrito sobre los elementos esenciales de las contribuciones, fijando especial atención en el sujeto pasivo, objeto, base y tasa. Otros elementos sin embargo, han pasado a segundo plano.

Tradicionalmente, los sujetos activos de la relación jurídico tributaria son la federación, los estados y los municipios. La federación realiza los cobros coactivos a través del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los Estados, llevan a cabo estas funciones con sus Secretarías de Finanzas, y los Municipios con sus Tesorerías. Además, se tienen otros dos sujetos activos en el ámbito federal. Nos referimos a dos organismos descentralizados que son el Instituto Mexicano del Seguro Social, y el Instituto Nacional del Fondo para las Vivienda de los Trabajadores, dentro de lo que se ha dado en llamar el fenómeno de la parafiscalidad.

No obstante, existen otros organismos administrativos federales con necesidades semejantes, e inclusive, se les ha otorgado facultades similares a los sujetos activos. Se les ha dado en llamar *autoridades no fiscales*, pero carecen de la facultad de realizar por sí mismos cobros coactivos y forzosos.

La idea de este trabajo surgió en la práctica profesional, ya que un cliente recibió del municipio donde tiene su negocio, un requerimiento de pago derivado de una multa impuesta por una *autoridad federal no fiscal* al inquilino que estaba antes en el inmueble que él arrienda. A final de cuentas el municipio nunca cobró la multa respectiva.

Lo que llamó la atención, fue que este tipo de *autoridades no fiscales*, tuvieren que acudir por ayuda a los sujetos activos, para cobrar sus multas, ya que no pueden hacerlo

por sí mismas, teniéndose normalmente como consecuencia, que estas multas no se cobren.

De esta forma, cuando *una autoridad no fiscal* impone una multa, está imposibilitada para hacerla efectiva, ya que la facultad económica coactiva está reservada a los sujetos activos tradicionales, por lo que la recaudación sucede de la siguiente manera:

Figura 1.1. Recaudación federal en colaboración con estados y municipios.



Fuente: elaboración propia.

Este ciclo en la recaudación del aprovechamiento ocasiona la siguiente problemática:

- a) El plazo entre la imposición de la multa y el cobro coactivo de la misma se alargue, facilitando así la no localización del deudor.
- b) Las multas pierden eficacia toda vez que el infractor olvida que se le castigó por su actuar, lo cual propicia la reincidencia debido a la falta del estímulo negativo.
- c) La alta rotación en los funcionarios municipales propicia la mala cobranza, lo que deriva en pérdidas fiscales enormes al erario público.

d) La federación tiene que destinar parte de su presupuesto a una institución que no está aprovechando los recursos que genera por no estar facultada para ello.

Cabe entonces hacerse la pregunta: ¿Es conveniente que ciertos organismos públicos no fiscales puedan ser sujetos activos en la relación jurídico tributaria?

Si las *autoridades no fiscales*, con la madurez y la infraestructura adecuada, pudieran cobrar por sí mismas de forma coactiva y forzosa, es decir, contaran con la facultad económica coactiva, se recaudarían los créditos fiscales de una manera más eficiente y se mejoraría la distribución de la riqueza, al permitir que estos organismos fueran en gran parte autosustentables por lo que los recursos que actualmente se les destinan, vía presupuesto, podrían aplicarse en otras áreas de mayor beneficio social. Por otro lado, se facilitaría el trabajo de estos organismos al tener un actuar verdaderamente reactivo y efectivo frente a los infractores, favoreciendo así la cultura de cumplimiento fiscal en el contribuyente.

Por todo lo anterior, este trabajo se centra en los nuevos sujetos activos de la relación jurídico tributaria: en los nuevos protagonistas del fiscalismo mexicano, su evolución e interacción con el gobernado, sus pros y contras.

En el presente trabajo influyó principalmente el aspecto pragmático, ya que de la práctica contenciosa administrativa se han detectado deficiencias en las autoridades administrativas a fin de hacer valer sus resoluciones desde un punto de vista coactivo, así como también se ha detectado la gran pérdida de recursos fiscales ocasionada por una sistema recaudatorio rebasado.

Por lo que ve a la técnica de investigación, ésta fue principalmente documental. Las investigaciones físicas se realizaron en las bibliotecas de la Universidad Autónoma de

Querétaro, específicamente en las siguientes: Contaduría y Administración Pública incluyendo la de Posgrado, Central, Ciencias Políticas y Sociales, Derecho y Filosofía.

Así mismo se realizó abundante investigación a través de internet, teniendo especial importancia los siguientes sitios: Diario Oficial de la Federación, Periódico Oficial del Estado de Querétaro, La Sombra de Arteaga, Semanario Judicial de la Federación, Sitio oficial de la Cámara Federal de Diputados, Sitio oficial de la Legislatura del Estado de Querétaro, Sitio oficial del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sitios oficiales de la administración pública federal y estatal y la Biblioteca Jurídica Virtual de la UNAM.

Respecto a la investigación cualitativa y cuantitativa, se interactuó con diferentes autoridades para obtener información de éstas de las siguientes maneras:

A) Investigación Cuantitativa: basada principalmente en la cantidad de multas impuestas y sus montos, así como los recursos recaudados y los montos pendientes de cobro.

- A nivel federal, se realizaron consultas de información a diferentes entes de la administración pública (Principalmente PROFECO, CONDUSEF y PROFEPA) a través de la Plataforma Nacional de Transparencia Gobierno Federal del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

- A nivel estatal, se realizaron consultas de información a la Secretaría de Planeación y Finanzas a través del Sistema Infomex Querétaro de la Unidad de Transparencia del Poder Ejecutivo.

B) Investigación Cualitativa: basada principalmente en las opiniones y el conocimiento práctico y profesional de los entrevistados.

- Se realizaron entrevistas a los Magistrados integrantes de la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Administrativa a fin de conocer su opinión personal sobre el tema, enfocadas en la carga procesal y burocrática de la propuesta del trabajo, así como de la defensa de los créditos fiscales.
- Se realizaron entrevistas a funcionarios de CONAGUA, PROFECO eIMPI a fin de conocer las complicaciones que sufren en su actividad diaria al tener que depender del Servicio de Administración Tributaria para hacer válidas sus resoluciones fiscales así como para escuchar su opinión personal sobre la propuesta del trabajo.

El resultado final del trabajo se materializó de la siguiente manera:

En el primer capítulo se retoman las ideas que dieron cimiento a los nuevos estados y a la división de poderes. Se analiza la importancia de una forma de gobierno en la cual nadie sea más importante que la ley misma y los contrapesos que deben existir en el gobierno para que así suceda. Finalmente, se centra la atención en el poder ejecutivo encargado de administrar al Estado y la maquinaria que lo apoya en esta titánica función: la administración pública federal.

En el segundo capítulo del trabajo, se inicia con un recuento de los principios que rigen las relaciones jurídico tributarias, tanto a nivel doctrinario como constitucional, para presentar posteriormente los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado respecto a los elementos de la contribución y las llamadas garantías individuales en materia fiscal. Tras ello, se hace un recuento de los elementos de las contribuciones, para aterrizar en un análisis sobre el sujeto activo: sus antecedentes prehispánicos y el paso por la colonia hasta llegar a su estado actual, desarrollando sus facultades principales y secundarias.

En el tercer capítulo, se hace un análisis sobre los principales entes públicos no fiscales que interactúan con el gobernado, utilizando como criterio cuáles tienen mayor número de demandas ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, para hacer un análisis sobre su naturaleza, patrimonio y facultades a fin de determinar si pueden considerarse o no, verdaderos sujetos activos de la relación jurídico – tributaria. Por último, se hace un breve análisis sobre posibles complicaciones que traería aparejada la creación de sujetos activos dotados de autonomía fiscal, así como algunos criterios que debe considerar el legislador para decidir si es conveniente o no, el crear nuevos sujetos activos capaces de liquidar, cobrar y requerir coactivamente el pago de créditos fiscales.

Por último, se enuncian brevemente las conclusiones alcanzadas al término de la presente investigación.

1. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

La administración pública no siempre ha sido como se le conoce, motivo por el cual es necesario hacer una breve revisión a los antecedentes que han dado lugar a las instituciones actuales.

1.1. El estado moderno

El Estado Moderno es el nombre que recibe el periodo en el cual las monarquías retomaron su fuerza tras la crisis del Feudalismo. Como consecuencia del Estado moderno, surgieron instituciones como la burocracia o la necesidad de formalizar la justicia. En este apartado, se retoman algunas de las instituciones que nacieron o tomaron forma con el Estado Moderno.

1.1.1. Las ideas de John Locke

En su Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil, Locke (2004) explica que el hombre en su estado natural es libre y se encuentra en un estado de igualdad respecto a cualquier otro ya que todos pueden ordenar sus acciones y disponer de sus posesiones y personas como juzguen oportuno sin tener que pedirle autorización a un tercero. Sin embargo, Locke considera que ésta libertad no es un estado de licencia ya que al ser el hombre una creación de Dios no puede disponer de otros seres humanos sino que lo contrario, se ve obligado a preservarse a sí mismo y al resto de la humanidad en la medida que le sea posible, por lo cual cada uno tiene el derecho de castigar a los transgresores de dicha ley en la medida en que ésta sea violada. Locke incluso llega a justificar la pena de muerte al decir que:

“[...]cada transgresión puede ser castigada en el grado y con la severidad que sea suficiente para que el ofensor salga perdiendo, para darle motivo a que se arrepienta de su acción y para atemorizar a otros con el fin de que no cometan un hecho semejante” (p. 17).

Locke distingue entre el estado de naturaleza y el estado de guerra al decir que éste es un estado de enemistad y destrucción y por lo tanto cuando se declara la guerra mediante palabras o acciones, no como resultado de un impulso apasionado y momentáneo, sino con una premeditada y establecida intención contra la vida de otro hombre, pone a éste en un estado de guerra contra quien ha declarado dicha intención.

Por lo anterior, concluye que:

“[...] los hombres se ponen así mismos en un estado de sociedad y abandonan el estado de naturaleza. Porque allí donde hay una autoridad, un poder terrenal del que puede obtenerse reparación apelando a él, el estado de guerra queda eliminado y la controversia decidida por dicho poder. [...]” (p. 27).

Este estado de sociedad, al que podemos llamar Estado, debe ostentar el poder político definido como:

“[...] el derecho de dictar leyes bajo pena de muerte y, en consecuencia, de dictar también otras bajo penas menos graves, a fin de regular y preservar la propiedad y emplear la fuerza de la comunidad en la ejecución de dichas leyes y en la defensa del Estado frente a injurias extranjeras. Y todo ello con la única intención de lograr el bien público[...]” (p. 9).

En su capítulo 12 del segundo tratado, Locke se refiere a lo que conocemos como la división de poderes al referirse de la siguiente manera sobre a las divisiones del ejercicio del poder: “*El poder legislativo es aquel que tiene el derecho de determinar cómo habrá de ser empleada la fuerza del Estado, a fin de preservar a la comunidad y a los miembros de ésta*” (p. 143). Por lo que ve al Ejecutivo:

“Pero como esas leyes que son hechas de una vez y en poco tiempo tienen, sin embargo, constante y duradera vigencia y necesitan ser ejecutadas y respetadas sin interrupción, es necesario que haya un poder que esté siempre activo y que vigile la puesta en práctica de esas leyes y la aplicación de las mismas. De ahí el que los poderes legislativo y ejecutivo suelen estar separados”. (p. 144)

Por último, menciona lo que él denomina Poder Federativo, y escribe: “... *un poder de hacer la guerra y la paz, de establecer ligas y alianzas y de realizar tratos con todas las personas y comunidades fuera del Estado*” (p. 145). Locke establece que aunque el

poder Ejecutivo y el Federativo son distintos, en la práctica se encuentran casi siempre unidos. Esta reflexión sobre la división de poderes, es la que dará lugar a que Montesquieu posteriormente desarrolle la teoría de la división del ejercicio del poder.

1.1.2. Las contribuciones de Montesquieu

La teoría política de Charles Louis de Secondat, Señor de la Brède y Barón de Montesquieu, mejor conocido como Montesquieu, se puede encontrar fundamentalmente en los primeros trece libros de su obra “El Espíritu de las Leyes”, la cual se cita.

Montesquieu (s.f.) comienza su libro segundo diciendo que hay tres especies de gobiernos: el Republicano, el Monárquico y el Despótico y supone tres definiciones o hechos:

"[...] el gobierno republicano es aquel en que el pueblo, o una parte del pueblo, tiene el poder soberano; otro, que el gobierno monárquico es aquel en que uno solo gobierna, pero con sujeción a leyes fijas y preestablecidas; y por último, que en el gobierno despótico, el poder también está en uno solo, pero sin ley ni regla, pues gobierna el soberano según su voluntad y sus caprichos". (p. 7)

Posteriormente, Montesquieu establece que cada gobierno tiene un principio rector: en la república es la virtud, en la monarquía el honor y en el despotismo el temor.

La virtud en la monarquía es necesaria debido a que:

“No hace falta mucha probidad para que se mantengan un poder monárquico o un poder despótico. La fuerza de las leyes en el uno, el brazo del príncipe en el otro, lo ordenan y lo contienen todo. Pero en un Estado popular no basta la vigencia de las leyes ni el brazo del príncipe siempre levantado; se necesita un resorte más, que es la virtud” ya que lo normal es que “el encargado de ejecutar las leyes se cree por encima de las leyes, no hace tanta falta la virtud como en un gobierno popular, en el que hacen ejecutar las leyes los que están a ellas sometidos y han de soportar su peso.” (p. 16)

En la virtud Montesquieu habla de un amor desinteresado por quienes nos rodean, por lo cual lo importante es la colectividad y las leyes sobre la individualidad, es decir, habla de buscar el bien común.

En la Aristocracia, el principio rector es el honor ya que en la naturaleza de este gobierno entra el pedir honores, es decir, distinciones, preferencias y prerrogativas. “*El*

honor mueve todas las partes del cuerpo político separadamente, y las atrae, las liga por su misma acción. Cada cual concurre al interés común creyendo servir al bien particular”. (p. 21)

Por último, en el Despotismo concluye que el temor es el principio rector ya que el poder del príncipe tiene que depositarse en pocos privilegiados que de llegar a tener ambiciones, podrían querer intentar algo contra el regente. Por ello, “[...] *en el gobierno despótico no debe el príncipe cesar ni un solo momento de tener el brazo levantado, pues si no puede en cualquier instante anonadar a los que ocupan los primeros puestos, está perdido [...]*” (p. 22).

Al hablar de Libertad, Montesquieu afirma que “*En un Estado, es decir, en una sociedad que tiene leyes, la libertad no puede consistir en otra cosa que en poder hacer lo que se debe querer y en no ser obligado a hacer lo que no debe quererse.*” (p. 123). Esta libertad que resulta utópica, sólo se puede conseguir si se logra que las personas que ostentan el poder no abusen de él, por lo cual resulta indispensable que el poder pueda frenar o limitar al poder.

Tradicionalmente se le adjudica a Montesquieu la separación de poderes que explica en el capítulo VI del libro undécimo del Espíritu de las Leyes al afirmar que:

“En cada estado hay tres clases de poderes: el poder legislativo, el poder ejecutivo de las cosas relativas al derecho de gentes, y el poder ejecutivo de las cosas que dependen del derecho civil. En virtud del primero, el príncipe o jefe del Estado hace leyes transitorias o definitivas, o deroga las existentes. Por el segundo, hace la paz o la guerra, envía y recibe embajadas, establece la seguridad pública y precave las invasiones. Por el tercero, castiga los delitos y juzga las diferencias entre particulares. Se llama a este último poder judicial, y al otro poder Ejecutivo del Estado.” (p. 125)

Como podemos apreciar de lo anterior, Montesquieu al afirmar esto retoma lo mencionado por John Locke en el capítulo 12 de su segundo tratado ya que mantiene el

Legislativo identificado por Locke y fusiona en el Ejecutivo al Poder Federativo; sin embargo, también crea el poder judicial.

Realmente la aportación a rescatar de Montesquieu consiste en identificar la necesidad de un Poder Judicial que se dedique a resolver controversias y a la necesidad de la limitación de poderes como requisito indispensable para el ejercicio de la Libertad Política, es decir, la necesidad de que el poder no incite a la extralimitación o al abuso, sino que establezca barreras para controlarse a sí mismo.

1.1.3. La división de poderes en la actualidad

En estos días es casi un consenso mundial el que en todo estado, el poder debe dividirse para su ejercicio en tres: Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

En la teoría, el llamado “Poder Legislativo” es el formado por representantes del pueblo que manifiestan su voluntad al crear las leyes que han de aplicárseles para regirles. El “Poder Ejecutivo” es el encargado de aplicar las leyes creadas por el pueblo, velar por que se respeten y ejecutarlas para el beneficio común. Por último, el “Poder Judicial” es el que se encarga de resolver las posibles controversias que se susciten entre las autoridades y éstas con los particulares, así como de cerciorarse que nadie actúe por encima de la voluntad popular, es decir, que se viva en un Estado de Derecho, una república donde todos los individuos son iguales entre ellos y se encuentran sólo por debajo de la ley.

En la práctica, podemos apreciar que la división no siempre es tan tajante. Por ejemplo, en el sistema mexicano el Poder Legislativo tiene funciones Jurisdiccionales como en el caso del Juicio Político o la Declaración de Procedencia Penal. El Poder Ejecutivo tiene facultades similares a las legislativas al emitir Decretos Ley, Decretos

Delgados o Reglamentos en ejercicio de la facultad reglamentaria; y el Poder Judicial puede emitir Jurisprudencias de aplicación obligatoria equiparables a leyes.

1.2. La división de poderes

Hoy en día se nos hace lo más normal que la maquinaria gubernamental opere dividido según sus funciones, pero como se ha visto en los puntos anteriores, esto no siempre ha sido así. La división de poderes ha logrado establecerse en los sistemas actuales debido a que opera como un contrapeso que evita los posibles abusos del poder.

1.2.1. La soberanía y la forma de gobierno

La Soberanía implica la sujeción a un soberano. La pregunta entonces sería, ¿la sujeción de quién, a quién?

La Real Academia de la Lengua Española (2015) define el concepto soberano como “*que ejerce el poder o la autoridad suprema e independiente*”. Entonces, ¿Quién tiene el derecho de ser esa autoridad suprema e independiente? Esa pregunta se ha planteado a lo largo de la historia y dependiendo del momento, se ha respondido de diferentes maneras.

Originalmente, como lo comenta Rousseau en su obra El Contrato Social (2005), lo que impera es el derecho del más fuerte. De manera que quién sea el más fuerte, será el que se imponga sobre los demás. Explica que “*La fuerza es una potencia física; ¡no veo qué moralidad puede resultar de sus efectos! Ceder a la fuerza es un acto de necesidad, no de voluntad; es, a lo más, un acto de prudencia*”. (s.p.) Sin embargo, “El más fuerte no es nunca bastante fuerte para ser siempre el señor, si no transforma su fuerza en derecho y la obediencia en deber.” (s.p.)

La justificación del soberano también se ha encontrado en la “teocracia”, que es una forma de gobierno en que la autoridad política se encuentra emanada de dios, y es ejercida directa o indirectamente por un poder religioso, como una casta sacerdotal o un

monarca. Esta forma de gobierno imperó en casi la totalidad de las civilizaciones antiguas ya que se necesitaba una justificación para que quien ostentara el poder pudiera detentarlo. Sin embargo, este trabajo se enfocará más en los Estados occidentales y el nacimiento del Cristianismo, donde existía el conflicto entre el Papado y la Monarquía Imperial, al tener ambas legitimación por la construcción política de una teocracia descendiente.

El Papado trataba de mantener su autoridad moral sobre los príncipes Cristianos al ser el sumo pontífice un receptor directo de la autoridad otorgada por Cristo a Pedro y por lo tanto, cabeza de la Iglesia. Por otra parte, se tenía la concepción de que el Rey era elegido por Dios a través del nacimiento para heredar el poder sobre un pueblo.

Inicialmente se tenía que si Dios elegía al Rey, éste le debía su obediencia. Al ser el Papado el representante de Dios en la tierra, entonces el Rey le debía lealtad al sumo pontífice. Esta lealtad, por no llamarla subordinación, hizo de la Iglesia Católica Romana una verdadera autoridad global, que si bien no se imponía mediante la fuerza, sí lo hacía a través de la conciencia de los gobernantes.

Más tarde, los monarcas decidieron emanciparse del Papado al justificar que si Dios los había elegido a ellos, entonces su única obligación era con Él. El Papa pasaba a ser únicamente un líder religioso que servía como simple interprete de las sagradas escrituras, pero no un representante de Dios con autoridad sobre ellos. Tal fue el caso en las reformas protestantes o la creación de la Iglesia Anglicana con Enrique VIII.

La autoridad monárquica se vio minada con la idea de la soberanía popular. Rousseau al hablar de este tema, explica que el Contrato Social tiene por objeto resolver la cuestión de:

“Encontrar una forma de asociación que defienda y proteja de toda fuerza común a la persona y a los bienes de cada asociado, y por virtud de la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a sí mismo y quede tan libre como antes”. (s.p.)

Rousseau propone que la soberanía no proviene de un ser divino, ni de quien tenga la mayor fuerza: el soberano es el ente creado con la suma de voluntades de los particulares.

Rousseau deja en claro que ningún particular puede ser soberano ni tiene la capacidad de imponerse, ya que todos los hombres son iguales. Por lo tanto, resume su contrato social de la siguiente manera:

“Cada uno de nosotros pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, y nosotros recibimos además a cada miembro como parte indivisible del todo. Este acto produce inmediatamente, en vez de la persona particular de cada contratante, un cuerpo moral y colectivo, compuesto de tantos miembros como votos tiene la asamblea, el cual recibe de este mismo acto su unidad, su yo común, su vida y su voluntad. Esta persona pública que así se forma, por la unión de todos los demás, tomaba en otro tiempo el nombre de ciudad, y toma ahora el de República o de cuerpo político, que es llamado por sus miembros Estado, cuando es pasivo; soberano, cuando es activo; poder, al compararlo a sus semejantes; respecto a los asociados, toman colectivamente el nombre de pueblo, y se llaman en particular ciudadanos, en cuanto son participantes de la autoridad soberana, y súbditos, en cuanto sometidos a las leyes del Estado”. (s.p.)

Es así que actualmente la soberanía como forma de gobierno, se traduce en la República. En la república, se encuentra que nadie está por encima de la ley, nadie es más ni menos que otro, todos se entregan por completo a la voluntad colectiva materializada en la ley para que así, sea el bien común el rector de sus vidas.

Esta idea de soberanía popular es la que impera en el sistema jurídico mexicano. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2016) recoge en su artículo 39 esta filosofía al asentar que: *“La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”* (p. 45).

El Contrato Social crea el Estado Mexicano. Así lo vemos en el artículo 40 de la Constitución en el que se dispone que:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”. (p. 45)

1.2.2. Los poderes de la unión

El Estado Mexicano es uno, y por lo tanto sólo existe un poder resultado de la suma de poderes de sus nacionales. En México, el “Leviatán” creado por la Constitución tiene un nombre: “Supremo Poder de la Federación”.

Políticamente no se puede pensar que existan varios poderes dentro de un territorio, ya que esto implicaría que la voluntad del pueblo se encuentre fragmentada o que hay varios entes legitimados para imponerse dentro de un mismo territorio. Por eso se habla de que sólo existe un poder, suma de las partes integrantes de la Federación, que a su vez suman la voluntad de sus habitantes.

Sin embargo, también en México se adoptan las ideas de Locke y de Montesquieu al hablar de que el poder debe ser limitado por el poder. Es importante aclarar este punto, el poder es uno, pero a fin de que sea controlable y nadie abuse de él, se divide su ejercicio, de manera que no haya nadie capaz de acaparar la suma de voluntades a su favor.

Por ello, en el artículo 49 de la Constitución se dispone que:

“El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar”. (p. 55)

Del texto de nuestra Carta Magna y en especial del Título Tercero, se identifica que el Constituyente se refiere a tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. De esta

manera, se encuentra que en el primer párrafo del artículo 41 Constitucional se dispone que: “*El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos [...]*” (p. 45). Si tenemos presente que el poder es uno, podría interpretarse como una mala redacción del texto fundamental sin embargo, considero que fue una mera decisión pedagógica a fin de aclarar la importancia de la división del ejercicio del poder. Por ello, en este trabajo se adopta el uso de “poderes”, siempre y cuando se tenga presente que en realidad, se refiere al ejercicio del poder.

El poder legislativo

Conforme al artículo 40 Constitucional, es la voluntad de los mexicanos el ser una república representativa y democrática. Estos conceptos, representación y democracia, se ven esencialmente reflejados en el poder legislativo.

Utilizando como apoyo para desarrollar este tema en el Diccionario Universal de Términos Parlamentarios coordinado por Berlín Valenzuela (1998), se encuentra que la palabra legislativo, proviene del latín legislador que es un adjetivo que se aplica al derecho o potestad de hacer leyes y por lo tanto, es aquél en que reside la facultad de hacer y reformar las leyes.

Democracia Proviene del término latino tardío *democratia*, que a su vez se deriva del griego *demos*, pueblo, *krateo*, gobierno, para significar gobierno popular. En México, la Constitución Política y la legislación secundaria identifican la representatividad, con el origen electoral de los servidores públicos y respecto a los partidos políticos, se evalúa ésta en curules obtenidas en la cámara de diputados y en porcentaje de votos, respecto a la votación nacional, para el efecto de la asignación de las prerrogativas económicas. Asimismo, se preceptúa para los partidos políticos, como grado mínimo de

representatividad, el correspondiente al 3 por ciento de la votación nacional, para conservar su registro y personalidad como partidos.

La Representación consiste en la actividad propia y por antonomasia de quien actúa por cuenta de otro. La función representativa, se crea a partir de los factores cualitativos y cuantitativos que fue experimentando el hombre en su evolución social y porque en la actualidad resultaría imposible que las multitudes que constituyen la mayoría de una nación acudieran a reunirse para participar en la elaboración de las leyes o en la toma de decisiones que afectan a la población. Así, la solución resulta ser que un número de personas con intereses semejantes convenga en encargar o autorizar a otra para que, en nombre y en lugar de quienes lo eligen, exprese el parecer de éstos. Los parlamentos deben actuar verdaderamente como órganos representativos, manifestar las características, conflictos y transacciones del conglomerado nacional, al cual representan y, por tanto, resultar útiles para que, mediante el diálogo y el debate se evite la violencia social, lo que genera un alto grado de consenso que nutra la obediencia civil espontánea.

Conforme a los artículos 52 y 56 de la Constitución, la representación en México se realiza de la siguiente manera: la cámara de Diputados se integra por 500 diputados de los cuales 300 se eligen según el principio de votación mayoritaria relativa mediante el sistema de distritos electorales uninominales, y 200 diputados que se eligen según el principio de representación proporcional, mediante el Sistema de Listas Regionales, votadas en circunscripciones plurinominales. Por su parte, el Senado se integra por ciento veintiocho senadores, de los cuales en cada Estado y en la Ciudad de México, dos son elegidos según el principio de votación mayoritaria relativa y uno es asignado a la primera minoría; los treinta y dos senadores restantes son elegidos según el principio de

representación proporcional mediante el sistema de listas votadas en una sola circunscripción plurinominal nacional.

Históricamente, el poder legislativo ha residido en un cuerpo colegiado integrado por una o varias cámaras cuando hay que representar intereses distintos: en Inglaterra por ejemplo se encuentran las cámaras de los Lores y de los Comunes que representan a los privilegiados y al pueblo respectivamente. En este país, hemos tenido ambos sistemas ya que en la Constitución Federal de 1824 se implementó el sistema Estadounidense en el que había una cámara de diputados y otra de senadores, posteriormente en la Constitución de 1857 se desapareció a la figura del Senado y finalmente, en la Constitución actual se encuentra que en el artículo 50 Constitucional se dispone que *“El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores”*. (p. 55) Estos “intereses diferentes” se explican de dos maneras:

- a) Los diputados son los representantes del Pueblo y en consecuencia de los intereses de sus habitantes a “nivel de calle”, mientras que los senadores son los representantes de las partes integrantes de la federación y en consecuencia buscan proteger los intereses de cada Estado.
- b) Al establecer únicamente una cámara de Diputados, los estados con más habitantes tendrían mayor peso en la toma de decisiones frente a los Estados con menor población, motivo por el cual en la Cámara de Senadores los Estados tienen el mismo peso y la Cámara completa, tiene un peso igual a la de los Diputados. De esta manera, se busca la igualdad entre las partes integrantes del Estado Mexicano.

Así mismo, en el Estado federal la Constitución determina que expidan leyes dos órganos distintos: los congresos-legislaturas locales y el Congreso General o de la Unión.

El desarrollo del Poder Legislativo en el sistema constitucional mexicano, encuentra sus cimientos en el capítulo segundo del título tercero, específicamente en los artículos 50 a 79.

El poder judicial

El Poder Judicial se desarrolla principalmente en el capítulo cuarto del título tercero de la Constitución, específicamente en los artículos 94 a 107.

Apoyándose este tema en la obra *El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes* (2010) elaborada por el Poder Judicial de la Federación, se encuentra que el ejercicio del Poder Judicial de la Federación está depositado en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Electoral, los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito y el Consejo de la Judicatura Federal. Si bien cada uno de ellos tiene sus propias funciones, todos –excepto el Consejo de la Judicatura Federal– tienen en común la función esencial de resolver controversias mediante la aplicación e interpretación de las leyes. A esta actividad también se le conoce como función jurisdiccional o impartición de justicia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación está integrada por once Ministros; el Tribunal Electoral por siete Magistrados en su Sala Superior y tres en cada una de sus Salas Regionales; los Tribunales Unitarios y los Tribunales Colegiados de Circuito, por uno y tres Magistrados respectivamente, mientras que los Juzgados de Distrito están integrados por un Juez.

Por su parte, el Consejo de la Judicatura Federal se encarga de la administración, vigilancia, disciplina y carrera judicial en lo que se refiere a los órganos del Poder Judicial de la Federación, con excepción de la Suprema Corte de Justicia y el Tribunal Electoral.

Entre las principales funciones del Poder Judicial de la Federación, se encuentran las siguientes:

- a) Resolver litigios que se presenten entre particulares, cuando se trata de asuntos de competencia federal, así como los que surjan entre los particulares y las autoridades federales.
- b) Solucionar las controversias originadas por actos o leyes que violen las garantías individuales y, en su caso, otorgar la protección de la Justicia Federal a los gobernados contra los abusos de las autoridades.
- c) Dirimir los conflictos entre los Poderes originados por la invasión de competencias de un Poder a otro, y entre los distintos ámbitos de gobierno –Federal, Estatal, Ciudad de México y Municipal.
- d) Preservar la supremacía constitucional, al invalidar las leyes, tratados y reglamentos que sean contrarios a las disposiciones constitucionales.
- e) Emitir criterios que resuelvan las posibles contradicciones o lagunas contenidas en las leyes o que aclaren el sentido de la norma.

El poder ejecutivo

El Poder Ejecutivo se establece principalmente en el capítulo tercero del título tercero Constitucional, específicamente en los artículos 80 a 93. Ahí se dispone que se deposita en un solo mexicano elegido bajo el principio de votación mayoritaria relativa cada seis años, que ingresa a su cargo el primero de octubre del año en que sea elegido y que bajo

ninguna circunstancia puede volver a ocupar dicho puesto. Al mencionado funcionario, se le llama “Presidente de los Estados Unidos Mexicanos” y tiene a su cargo el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión, valiéndose para ello de las facultades que le otorga el artículo 89 Constitucional.

Apoyándose nuevamente en la obra “El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes” (2010) elaborada por el Poder Judicial de la Federación, se tiene que como su nombre lo indica, el Poder Ejecutivo Federal se encarga –artículo 89 constitucional– de ejecutar y hacer cumplir las leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Para hacerlo, el presidente de la República está facultado para expedir reglamentos que faciliten la aplicación, en el ámbito administrativo, de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión. Si bien estos reglamentos son, al igual que las leyes, disposiciones obligatorias de carácter general, tienen una menor jerarquía, por lo que no deben ser contrarias al contenido de aquéllas.

Además de ejecutar las leyes y proveerlas en la esfera administrativa, el Poder Ejecutivo Federal tiene a su cargo diversas atribuciones, como dirigir la política exterior, celebrar tratados internacionales con la aprobación de la Cámara de Senadores y disponer de las Fuerzas Armadas para la seguridad interior y la defensa exterior de la Federación, entre otras.

Otra importante función del Ejecutivo Federal es la de facilitar al Poder Judicial de la Federación los auxilios que necesite para el ejercicio expedito de sus funciones. Gracias al auxilio del Poder Ejecutivo es posible dar cumplimiento a las decisiones o determinaciones de los Jueces, Magistrados y Ministros del Poder Judicial. Este auxilio consiste en hacer cumplir lo ordenado por los funcionarios judiciales mediante el uso de

la fuerza pública; es decir mediante la acción de las instituciones de policía, las cuales están bajo el mando del titular del Poder Ejecutivo.

De todo lo anterior tenemos que el titular del Ejecutivo es el principal responsable de la buena marcha de la administración del gobierno federal. Obviamente esta función titánica es imposible para una sola persona, motivo por el cual necesita apoyarse en otras instituciones que lo ayuden en el cumplimiento de sus funciones. Por ello, el Presidente cuenta con la Administración Pública Federal, la cual se desarrolla más adelante en otro apartado de este trabajo.

1.3. La administración pública federal

Garrido (2011) explica que así como existen formas políticas donde caben las formas de estado, las formas de gobierno, los sistemas de gobierno y los sistemas políticos, también hay formas de organización administrativa, las cuales surgen de la necesidad de establecer y ordenar de manera coordinada a los órganos que conforman a la Administración Pública con el propósito de alcanzar una operatividad adecuada a sus finalidades y al ejercicio de la actividad administrativa.

Por forma de organización administrativa, Garrido entiende el “modo en que se estructuran y ordenan las diversas unidades administrativas que dependen del Poder Ejecutivo, directa o indirectamente, a través de relaciones de jerarquía y dependencia, para lograr una unidad de acción, de dirección y de ejecución, en la actividad de la propia administración, encaminada a la consecución de los fines del Estado” y coincide con Héctor Jorge Escola en que para que sea realmente adecuada y eficaz debe ofrecer las siguientes características:

- a) Unidad, que significa un claro sentido de coherencia

- b) Uniformidad, en el sentido de que la organización que se haya adoptado no debe ofrecer variantes muy significativas
- c) Singularidad, a efecto de que las organizaciones deben tener vida propia
- d) Responsabilidad, lo que significa que cada organización y cada componente de ella deben dar cuenta del debido cumplimiento de su misión
- e) Subordinación, lo que significa que cada organización o unidad administrativa se integran dentro del concepto más amplio del Estado
- f) Precedencia, lo que significa que la organización administrativa vaya adelante o la menos simultáneamente con las necesidades que van apareciendo y deben satisfacerse.

En México la organización de la Administración Pública tiene su fundamento en el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se establece que será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

1.3.1. La administración centralizada

La centralización administrativa es la forma de la organización administrativa en la cual los órganos del poder ejecutivo se estructuran bajo el mando unificado y directo del titular de la Administración Pública, que en México país es el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos de conformidad con el artículo 80 de la Carta Magna.

Garrido (2011) considera que:

“[...] esta forma de organización implica una gran concentración del poder de decisión en manos de un número reducido de titulares de órganos para dictar las soluciones e imponer determinaciones. Los

demás órganos simplemente realizan los actos materiales necesarios para auxiliar, es decir, son órganos de preparación.

Para Miguel Acosta Romero la centralización es la forma de organización administrativa en la cual las unidades, órganos de la administración pública, se ordenan y acomodan bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República, con el objeto de unificar las decisiones, el mando, la acción y la ejecución". (p. 37-38)

Conforme al artículo 1 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (2016), LOAPF, los órganos que integran la Administración Pública Centralizada son:

- a) La Oficina de la Presidencia de la República
- b) Las Secretarías de Estado
- c) La Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal
- d) Los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética a que hace referencia el párrafo octavo artículo 28 de la Constitución.

Lo anterior, debido a que desde el 9 de abril de 2012 desaparecieron por fin los Departamentos Administrativos que figuraban en la ley pero que en la práctica no existían.

Las Secretarías de Estado son las encargadas de supervisar que el área de administración que le fue confiada sea ejecutada adecuadamente. Conforme al artículo 26 de esta ley actualizada al 18 de julio de 2016, las dependencias centralizadas del poder ejecutivo son: Secretaría de Gobernación; Secretaría de Relaciones Exteriores; Secretaría de la Defensa Nacional; Secretaría de Marina; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Secretaría de Desarrollo Social; Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales; Secretaría de Energía; Secretaría de Economía; Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación; Secretaría de Comunicaciones y Transportes; Secretaría de la Función Pública, Secretaría de Educación Pública; Secretaría de Salud; Secretaría del Trabajo y Previsión Social;

Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano; Secretaría de Cultura y Secretaría de Turismo. Así mismo, está la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal que como su nombre lo indica, es la encargada de revisar que el actuar de la Administración Pública se encuentre apegada a derecho.

Por último, los Órganos Reguladores coordinados en materia energética actualmente son dos: la Comisión Nacional de Hidrocarburos y la Comisión Reguladora de Energía.

1.3.2. La administración paraestatal

Desde el 21 de abril de 1981 que se publicó la reforma al artículo 90 constitucional y en la que se señala claramente que la administración pública será centralizada y paraestatal, ya no hay duda alguna acerca del fundamento de esta organización en la ley suprema. Sin embargo antes de esta reforma a la Carta Magna, la administración pública federal ya se venía apoyando en la descentralización administrativa, como puede apreciarse en la *Ley para el control, por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal* y antes de eso en las leyes orgánicas de los diferentes organismos descentralizados o en los estatutos de las empresas de participación estatal.

Conforme al artículo 3 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, existen diferentes entidades que tienen por función auxiliar al Poder Ejecutivo de la Unión, siendo éstas: I.- Organismos descentralizados; II.- Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y III.- Fideicomisos.

De acuerdo con la Relación de entidades paraestatales de la Administración Pública Federal sujetas a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se da a conocer anualmente en el

mes de agosto, la Administración Pública Federal Descentralizada ha cambiado en México en los últimos años de la siguiente manera:

Tabla 1.1

Relación de entidades paraestatales de la Administración Pública Federal

AÑO	DOF	OD	EPEM	F	EPE	EPS	TOTAL
2009	14/08/2009	97	77	21			195
2010	12/08/2010	99	77	21			197
2011	11/08/2011	99	77	19			196 (sic)
2012	14/08/2012	105	78	19			202
2013	15/08/2013	104	75	19			198
2014	15/08/2014	95	75	19			189
2015	14/08/2015	99	64	19	2	7	191
2016	15/08/2016	101	63	19	2	16	201

Elaboración Propia con base en Diario Oficial de la Federación.

Llama la atención el encontrar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en relaciones anteriores al 2010, ya que su existencia era incierta hasta mayo de 2008 que se resolvió la acción de inconstitucionalidad 38/2006 planteada por el Procurador General de la República en contra del decreto de su creación, el cual fue publicado con sus últimas reformas hasta el 7 de septiembre de 2009.

De igual manera, en las relaciones anteriores al 2014 no se encontraba a la Procuraduría Agraria, la Procuraduría Federal del Consumidor, la Agencia de Noticias del Estado Mexicano y el Sistema Público de Radiodifusión del Estado Mexicano ya que conforme al artículo 3 párrafo tercero de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, éstas quedaban excluidas de la observancia de la ley. Sin embargo a partir de la relación publicada en 2015 se consideró que atendiendo a la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública era importante reflejar la composición del sector paraestatal del Gobierno Federal, diferenciando aquellos procesos de desincorporación de entidades paraestatales, por lo que se optó por agruparlos en un apartado específico

para su fácil identificación. Así mismo, se agregaron a la relación las llamadas Empresas Productivas del Estado (EPE) y sus respectivas empresas subsidiarias (EPS) que en esencia son organismos públicos descentralizados pero que se “reclasificaron” por tener un régimen jurídico especial previsto tanto a nivel constitucional como legal derivado de la llamada Reforma Energética publicada el 20 de diciembre de 2013.

En este trabajo se mencionan de manera genérica las empresas de participación estatal mayoritaria en todas sus modalidades y los fideicomisos, para enfocarse posteriormente a detalle en los Organismos Descentralizados.

Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas

Respecto a las Empresas de Participación Estatal, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no distingue en su artículo 3 el monto de la participación que tiene que tener el estado mexicano para que se considere que una empresa forma parte de la administración pública federal. Por ello, anteriormente se dividía esta clasificación en empresas de participación estatal minoritaria y mayoritaria.

Actualmente, la mencionada ley orgánica únicamente contempla a las llamadas empresas de participación estatal mayoritaria, las cuales son de conformidad con el artículo 46 de dicha ley:

“I.- Las sociedades nacionales de crédito constituidas en los términos de su legislación específica;
II.- Las Sociedades de cualquier otra naturaleza incluyendo las organizaciones auxiliares nacionales de crédito; así como las instituciones nacionales de seguros y fianzas, en que se satisfagan alguno o varios de los siguientes requisitos: A. Que el Gobierno Federal o una o más entidades paraestatales, conjunta o separadamente, aporten o sean propietarios de más del 50% del capital social. B. Que en la constitución de su capital se hagan figurar títulos representativos de capital social de serie especial que sólo puedan ser suscritas por el Gobierno Federal; o C. Que al Gobierno Federal corresponda la facultad de nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno o su equivalente, o bien designar al presidente o director general, o cuando tenga facultades para vetar los acuerdos del propio órgano de gobierno.”

Debido a que en el artículo 28 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales (2016), LFEP, se dispone que son empresas de participación estatal mayoritaria las que determina como tales la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, podemos deducir con bastante seguridad que de manera formal, ya no existe la distinción entre las empresas de participación estatal mayoritarias y minoritarias.

Cabe mencionar que en los artículos 6 y 30 de la LFEP se dispone que las empresas en que participe de manera mayoritaria el Gobierno Federal o una o más entidades paraestatales, deberán tener por objeto las áreas prioritarias que se establezcan en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la propia Constitución, particularmente las tendientes a la satisfacción de los intereses nacionales y necesidades populares. Por ello, cuando alguna empresa de participación estatal mayoritaria no cumpla con dicho objeto o ya no resulte conveniente conservarla como entidad paraestatal desde el punto de vista de la economía nacional o del interés público, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la LFEP y atendiendo la opinión de la Dependencia Coordinadora del Sector que corresponda, puede proponer al Ejecutivo Federal la enajenación de la participación estatal o en su caso su disolución o liquidación.

Por último, cabe mencionar que en el mismo artículo 46 de la LOAPF se dispone que se asimilan a las empresas de participación estatal mayoritaria, las sociedades civiles así como las asociaciones civiles en las que la mayoría de los asociados sean dependencias o entidades de la Administración Pública Federal o servidores Públicos Federales que participen en razón de sus cargos o alguna o varias de ellas se obliguen a realizar o realicen las aportaciones económicas preponderantes.

Instituciones Nacionales de Crédito: Conforme al artículo 31 fracción I de la Ley, las Instituciones Nacionales de Crédito son empresas de participación estatal mayoritaria, las cuales están sujetas por cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, control, evaluación y regulación a su legislación específica y en todo lo no previsto a la LFEP.

La legislación específica de las Instituciones Nacionales de Crédito es la Ley de Instituciones de Crédito (2016), ya que en su artículo 30 se establece que “*Las Instituciones de Banca de Desarrollo son entidades de la Administración Pública Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, constituidas con el carácter de sociedades nacionales de crédito, en los términos de sus correspondientes leyes orgánicas y de dicha ley*”. (p. 39).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe expedir el reglamento orgánico de cada institución, en el que se establezcan las bases conforme a las cuáles se regirá su organización y el funcionamiento de sus órganos.

Es importante mencionar que como banca de desarrollo, éstas tienen como objeto fundamental facilitar el acceso al financiamiento a personas físicas y morales, así como proporcionarles asistencia técnica y capacitación. Las Instituciones nacionales de crédito en el desarrollo de sus funciones deben preservar y mantener su capital, garantizando la sustentabilidad de su operación, mediante la canalización eficiente, prudente y transparente de recursos.

Las instituciones nacionales de crédito, como empresas de participación estatal mayoritaria que son, tienen el capital compuesto de la manera en que se dispone en el artículo 32 de la Ley de Instituciones de Crédito:

“[...] está presentado por títulos de crédito que se rigen por las disposiciones aplicables de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en lo que sea compatible con su naturaleza.

Estos títulos se denominarán certificados de aportación patrimonial, que deben ser nominativos y se dividen en dos series: la serie "A" que representa en todo tiempo el sesenta y seis por ciento del capital de la sociedad y que sólo puede ser suscrita por el Gobierno Federal; y la serie "B", que representará el treinta y cuatro por ciento restante.

Los certificados de la serie "A" se emitirán en título único, serán intransmisibles y en ningún caso podrá cambiarse su naturaleza o los derechos que confieren al Gobierno Federal como titular de los mismos. Los certificados de la serie "B" podrán emitirse en uno o varios títulos”.

Organizaciones auxiliares nacionales de crédito: Conforme al artículo 31 fracción II de la Ley, las Organizaciones Auxiliares Nacionales de Crédito son empresas de participación estatal mayoritaria, las cuales están sujetas por cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, control, evaluación y regulación a su legislación específica y en todo lo no previsto a la LFEP.

La legislación específica de las Organizaciones Auxiliares Nacionales de Crédito es la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, que en su artículo 3 se disponía que se consideraban como tales a los Almacenes Generales de Depósito, las Arrendadoras Financieras, las Sociedades de Ahorro y Préstamo, las Uniones de Crédito, las Empresas de Factoraje Financiero y las demás que otras leyes consideraran como tales. Sin embargo, desde el 18 de julio de 2006 únicamente quedan de manera formal los Almacenes Generales de Depósito como organizaciones auxiliares del crédito.

Se menciona brevemente que conforme al artículo 11 de la ley específica, los almacenes generales de depósito tienen por objeto el almacenamiento, guarda o conservación, manejo, control, distribución o comercialización de bienes o mercancías bajo su custodia o que se encuentren en tránsito, amparados por certificados de depósito y el otorgamiento de financiamientos con garantía de los mismos. También pueden realizar procesos de incorporación de valor agregado, así como la transformación,

reparación y ensamble de las mercancías depositadas a fin de aumentar su valor, sin variar esencialmente su naturaleza. Sólo los almacenes estarán facultados para expedir certificados de depósito y bonos de prenda.

Es necesario recordar que para que estos almacenes generales de depósito se consideren como empresas de participación estatal, deben de cumplir con los requisitos indicados en la fracción II incisos a), b) y c) del artículo 46 de la LOAPF que ya fueron especificados previamente.

Instituciones nacionales de seguros y de fianzas: Conforme al artículo 31 fracción I de la Ley, las Instituciones Nacionales de Crédito son empresas de participación estatal mayoritaria, las cuales están sujetas por cuanto a su constitución, organización, funcionamiento, control, evaluación y regulación a su legislación específica y en todo lo no previsto a la LFEP.

Las Instituciones Nacionales de Seguros y Fianzas tienen sus legislaciones específicas, sin embargo de manera supletoria se les aplica la Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas de conformidad con su artículo 1 párrafo segundo, que conforme a las fracciones XVI y XVII del artículo 2, definen como:

“XVI. Institución de Seguros: la sociedad anónima autorizada para organizarse y operar conforme a esta Ley como institución de seguros, siendo su objeto la realización de operaciones en los términos del artículo 25 de esa ley, que son:

- Vida;
- Accidentes y enfermedades, en alguno o algunos de los ramos siguientes: a) Accidentes personales; b) Gastos médicos, y c) Salud, y
- Daños, en alguno o algunos de los ramos siguientes: a) Responsabilidad civil y riesgos profesionales; b) Marítimo y transportes; c) Incendio; d) Agrícola y de animales; e) Automóviles; f) Crédito; g) Caución; h) Crédito a la vivienda; i) Garantía financiera; j) Riesgos catastróficos; k) Diversos, y l) Los especiales que declare la Secretaría, conforme a lo dispuesto por el artículo 28 de esa Ley.

XVII. Institución de Fianzas: la sociedad anónima autorizada para organizarse y operar conforme a esta Ley como institución de fianzas, siendo su objeto el otorgamiento de fianzas a título oneroso.”

Conforme a lo previsto en el artículo 4 de esta ley General, en lo no previsto en ella o en sus leyes especiales, compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la

adopción de todas las medidas relativas a la creación, funcionamiento y disolución de las instituciones nacionales de seguros y de las instituciones nacionales de fianzas.

Conforme al artículo 59 de esta ley general, las designaciones de consejeros de las instituciones nacionales de seguros y de las instituciones nacionales de fianzas, se efectuarán por el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda, debiendo recaer dichas designaciones en servidores públicos de la Administración Pública Federal o profesionales de reconocida honorabilidad, experiencia y prestigio en materias económica y financiera. El cargo de consejero es personal y no podrá desempeñarse por medio de representantes. En ningún caso podrán ser consejeros el director general y los servidores públicos de la Institución de que se trate que ocupen cargos con las dos jerarquías inferiores a la de éste, así como las personas a que se refieren los incisos b) a f), h) e i) de la fracción III del artículo 56 de dicha Ley.

Los directores generales de las instituciones nacionales de seguros o de las instituciones nacionales de fianzas, serán designados por el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo recaer tal nombramiento en la persona que reúna los requisitos señalados en el primer párrafo y las fracciones I a IV del artículo 58 de este ordenamiento.

Es necesario recordar que para que estas instituciones se consideren como empresas de participación estatal, deben de cumplir con los requisitos indicados en la fracción II incisos a), b) y c) del artículo 46 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que ya fueron especificados previamente.

Fideicomisos

Carrillo (1976) desarrolla en su obra “Las Empresas Públicas en México” que:

“El Fideicomiso nace a la vida jurídica en México a principios de 1925, al promulgarse la Ley General de Instituciones de Crédito y establecimientos Bancarios, que refleja cierta influencia derivada de las labores de la Convención Bancaria que había tenido lugar un año antes.

Cualquier que haya sido la inspiración en la introducción del nuevo mecanismo jurídico, el primer esfuerzo oficial al respecto está constituido por el Proyecto sobre Compañías Bancarias de Fideicomisos y Ahorro que aceptaba, en su contenido, la experiencia derivada de la práctica del “Trust” bancario americano.

La Ley de Bancos del Fideicomiso de Junio de 1925, incorporada a la Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios, recoge una nueva influencia al hacer suya la versión del fideicomiso entendido como un mandato irrevocable transmisor de bienes. Por último, la ley vigente, conservando en su artículo influencias decisivas de sus antecedentes, elimina la noción del mandato para sustituirla por la concepción actual que gira, primordialmente, en torno a la idea de “afectación de bienes a un fin determinado.” (p. 137).

Actualmente el fideicomiso se regula en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito de los artículos 381 al 407, por lo que es importante consultar esta legislación para delinear el objeto de esta figura. Conforme al artículo 381, en virtud del fideicomiso el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

Por lo tanto, se identifica que hay un objeto cuya propiedad se transmite de un fideicomitente a un fideicomisario mediante la administración realizada por la institución fiduciaria.

Esta figura llevada a la Administración Pública Federal, toma ciertas particularidades ya que en el artículo 40 de la LFEP se establece en concordancia con el artículo 47 de la LOAPF, que los fideicomisos públicos que se establezcan por la Administración Pública Federal, que se organicen de manera análoga a los organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritaria, que tengan como propósito auxiliar al Ejecutivo mediante la realización de actividades prioritarias, serán los que se consideren entidades paraestatales conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y quedarán sujetos a las disposiciones de esta Ley.

Los Comités Técnicos y los directores generales de los fideicomisos públicos se deben de ajustar en cuanto a su integración, facultades y funcionamiento a las disposiciones que se establecen el Capítulo V de la LFEP para los órganos de gobierno y para los directores generales, en cuanto sea compatible a su naturaleza.

Es necesario mencionar que en todos los fideicomisos públicos el ente encargado de llevar a cabo la administración del objeto del fideicomiso, es decir la institución fiduciaria, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con los artículos 47 de la LOAPF y 41 de la LFEP.

Organismos descentralizados

Osborne y Gaebler (1994) relatan que hace cincuenta años, las instituciones centralizadas resultaban indispensables. Las tecnología de información eran primitivas, la comunicación entre diferentes localidades se establecía con lentitud y la fuerza de trabajo pública era relativamente inculta.

En la era de la información, la presión de tomar decisiones con rapidez choca duramente contra la mayor complejidad y el desconocimiento del ambiente sobre el que deben tomarse las decisiones. Los líderes tradicionales se inclinan instintivamente por la alternativa de fortalecer más el centro del gobierno agregando un número siempre creciente de políticos, burócratas, expertos y computadoras con la vana esperanza de vencer la aceleración de la complejidad. Pero este instinto los lleva al fracaso cada vez con mayor frecuencia. Los controles centralizados y las agencias consolidadas generan más desperdicios.

Por ello, la administración pública ha tenido que adaptarse a fin de sobrevivir y ha cedido a la descentralización administrativa, que a la larga ha demostrado ser un efectivo sistema en la nueva era de los estados por muchas ventajas que implican, entre ellas:

- 1- Son mucho más flexibles que las instituciones centralizadas, pueden responder rápidamente a las circunstancias cambiantes y a las necesidades de los usuarios.
- 2- Las instituciones descentralizadas son más eficaces que las centralizadas. Los trabajadores de las líneas de avanzada están más familiarizados con la mayoría de los problemas y oportunidades.
- 3- Las instituciones descentralizadas son mucho más innovadoras que las centralizadas. Las innovaciones no se producen por lo general, debido a que uno de los altos jefes tiene un buen plan. Con frecuencia, se generan porque surgieron buenas ideas de los empleados que se ocupan efectivamente del trabajo y tratan con los usuarios.
- 4- Las instituciones descentralizadas propician una moral más elevada, un compromiso más profundo y una mayor productividad. Cuando los administradores confían decisiones importantes a los empleados, muestran su respeto hacia éstos. Esto resulta de particular importancia en organizaciones de trabajadores especializados.

Lo anterior ha sido entendido en varios países que han adaptado esta figura. A manera representativa, se exponen los siguientes seis ejemplos que analiza Fernández (2012) citando a varios estudiosos y a sus legislaciones nacionales:

Francia

En este país la personificación de los servicios públicos dio origen a la descentralización administrativa por servicio – también conocida como sindicalismo funcionarista -, lo cual significa que la prestación de algunos servicios públicos se llevó a cabo mediante la creación de una persona jurídica de derecho público, caracterizada por tener autonomía jurídica, financiera, técnica y de gestión.

La personificación del servicio público dio origen a la descentralización administrativa por servicio, se lleva a cabo mediante la creación de personas jurídicas de derecho público genéricamente denominadas “establecimientos públicos”.

Se advierten los primeros signos de la personificación del servicio público, inicialmente de manera vaga, en un periodo que va de la época de la Revolución hasta la mitad del siglo XVIII, mediante un incipiente e impreciso concepto de establecimiento público, que en ocasiones se confunde lo mismo con el municipio que con el establecimiento de utilidad pública.

El establecimiento público francés de la siguiente manera: Corrientemente el establecimiento público clásico ha sido definido por la doctrina como un servicio público dotado de personalidad moral; de otra forma dicho, el establecimiento público es un procedimiento de descentralización por servicios, ya que viene a dotar de personalidad moral y financiera a servicios públicos... El régimen jurídico del establecimiento público está dominado por tres rasgos: es una persona moral, es una persona de derecho público y administra un servicio público especializado.

Argentina

En Argentina, la estructura jurídico-administrativa que personifica al servicio público, y, por tanto, viene a ser equivalente al establecimiento público francés, es el “ente autárquico”, o sea el ente con autarquía, vocablo cuya significación jurídica a la luz de la doctrina italiana, se reduce, en opinión de Villegas Basavilbaso, a la capacidad de un ente para administrarse por sí mismo, conforme a reglas dictadas por otro ente, superior y distinto. Es decir, la existencia de un ente autárquico presupone la existencia del Estado.

Según el mismo autor, los elementos esenciales del ente autárquico argentino son: la personalización jurídica propia, el fin público consistente en la realización de servicios públicos que pertenecen al estado y al patrimonio propio.

España

El equivalente hispano del establecimiento público francés, es el “organismo autónomo”. Se definió en el artículo 28 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 1958 como: “los organismos autónomos son entidades de derecho público creadas por la Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios, independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización la organización y administración del algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público”.

Las características del organismo autónomo español son básicamente los siguientes:

- Únicamente pueden crearse mediante ley o por autorización legal previa
- Sólo pueden desarrollar la actividad específica que le fue encomendada
- Están vinculados a través de la relación de tutela, con los departamentos ministeriales a los que se les adscribe.
- Sus presupuestos se someten a la aprobación del consejo de Ministros
- La contratación y ejecución de sus obras públicas, así como la contratación de adquisiciones de bienes y de servicios, puede exceptuarse del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública
- Están sujetos al control y vigilancia del Estado
- Su personal está considerado en la calidad de funcionario público

Uruguay

A partir de la Constitución de 1934, el derecho positivo uruguayo adopta la descentralización administrativa por servicio, con dos tipos de institución pública parecidos al establecimiento público francés, se trata del “ente autónomo” y del “servicio descentralizado”. La diferencia entre ambos se ha radicado en que mientras los Entes Autónomos poseen la totalidad o generalidad de poderes de administración y actúan con autonomía bajo cierto control de la Administración central, los Servicios Descentralizados poseen amplios aunque menores poderes de administración y están sometidos a un control tutelar más intenso de la Administración Central.

La diferencia entre ambos radica en lo siguiente:

- La referencia a unos y otros en el articulado de la Constitución
- La obligación impuesta por la Carta Magna de organizar como entes autónomos ciertos servicios tales como los de enseñanza
- El diferente quórum parlamentario exigido para la creación y suspensión de unos y otros
- La diversa forma de sancionar los estatutos de sus funcionarios
- El disímil régimen de recursos administrativos contra los actos de ambos tipos de organismos. Contra los actos de los Entes Autónomos la vía administrativa se agota ante ellos mismos, mientras que respecto a los emanados de los Servicios Descentralizados, la tutela administrativa a que están sometidos impone la interposición del recurso subsidiario de anulación ante el Ejecutivo.

Venezuela

En el artículo 95 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, prevé la existencia de los “Institutos Autónomos” como personas jurídicas de derecho público, de naturaleza

funcional, los cuales pueden ser creados mediante ley nacional, estatal u ordenanza, con patrimonio propio e independiente de la República, de los estados, de los distritos metropolitanos, y de los municipios, con las competencias o actividades determinadas en la ley que los cree.

Reino Unido

La llamada “Corporación Pública” es en el Reino Unido, la institución más parecida al establecimiento público francés.

HWE Wade explica que la corporación pública es un organismo híbrido en el que figuran las características tanto de las dependencias gubernamentales como de las empresas privadas de negocios, ubicado fuera de las estructuras normales del gobierno central y del gobierno local. Se trata de un instrumento administrativo utilizado desde fines del siglo XIX como una herramienta de nacionalización.

Una vez analizados algunos antecedentes en las legislaciones de otros países, para seguir ahondando más en la naturaleza de los organismos descentralizados, se cita como una primera aproximación a la descentralización a Fernández (2012) quien dice que ésta propende a transferir de un determinado centro de toma de decisiones, un conjunto de atribuciones, funciones, facultades, actividades y recursos en favor de entes, órganos, instituciones o regiones que se hallan respecto del centro, en una situación de cierta subordinación, más no en una relación de jerarquía.

Se considera a la descentralización administrativa como una tendencia organizativa de la administración pública, en cuya virtud se confiere personalidad jurídica propia a ciertos entes a los que se les otorga relativa autonomía orgánica respecto del órgano central, para encargarles la realización de actividades administrativas.

En Francia, la personificación de los servicios públicos dio origen a la descentralización administrativa por servicio – también conocida como sindicalismo funcionarista, que en el derecho positivo ha recibido diferentes denominaciones como se ha visto: ente autónomo, establecimiento público, ente autárquico u organismo descentralizado entre otras, caracterizada por tener autonomía jurídica, financiera, técnica y de gestión.

Dada la autonomía jurídica que entraña la descentralización administrativa por servicio, el organismo descentralizado tiene personalidad jurídica propia; en virtud de su autonomía financiera, cuenta con patrimonio propio, en razón de su autonomía técnica, se sujeta a una reglamentación propia y específica; y merced a su autonomía de gestión, realiza por sí mismo los trámites necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Las características más importantes de la descentralización administrativa por servicio, son las siguientes:

- 1- Su establecimiento mediante ley o decreto. En el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se establece que puede crearse por ambos. En la doctrina se ha criticado que pueda ser por decreto presidencial por estimar que, en los términos del artículo 126 Constitucional, su creación corresponde a la ley, dado que implica la constitución de un patrimonio y la aprobación de un presupuesto y, además, porque la creación de semejantes personas de derecho público debe ser producto de la actividad del cuerpo legislativo cuyo debate permite evaluar la conveniencia o inconveniencia de hacerlo.
- 2- Personalidad jurídica propia. Implica la creación de una persona jurídica de derecho público, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, o sea,

jurídicamente imputable, para poder encargarse de la prestación de un servicio público o de otra actividad técnica determinada.

3- Patrimonio propio. El propósito de la descentralización administrativa por servicio es agilizar el quehacer de una parte de la administración pública, por lo cual las instituciones creadas para encargarse de actividades específicas del sector público, cuyo desempeño se les transfiere bajo el esquema de este tipo de descentralización, deberán tener un patrimonio propio, independientemente de los fondos comunes del Estado, lo cual les permitirá sin mayor trámite, disponer rápida y oportunamente de los recursos necesarios para alcanzar sus objetivos.

4- Estatuto y regulación específicos. La creación de una persona jurídica bajo el régimen de descentralización administrativa por servicio debe sujetarla a una regulación específica, acorde con la estructura y funcionamiento que se pretende, en la que se precisen sus fines, denominación, patrimonio y órganos; así mismo, han de normarse las relaciones con sus usuarios y con su personal, así como sus relaciones con la administración pública centralizada, éstas últimas no deberán ser de jerarquía, sino de tutela y vigilancia, en respeto a la autonomía jurídica, financiera y técnica indispensables para el logro de los fines que se le asignan.

5- Realización de una actividad técnica. Sirve para realizar ciertas actividades técnicas específicas y de gran dinamismo, atribuidas a la administración pública, cuales son las inherentes a los servicios públicos, porque emplea fórmulas de organización y de operación semejantes a las utilizadas por las empresas privadas, lo que le permite lograr agilidad y flexibilidad.

6- Tutela y vigilancia por parte de la administración central. La autonomía de la que gozan no impide que los organismos descentralizados acuñados en sus

troqueles, queden sujetos a la tutela y vigilancia de la administración centralizada, o sea, del titular del Poder Ejecutivo, sin perjuicio de estar sometidos a la vigilancia del ente de fiscalización superior, habida cuenta que dicha tutela y tal vigilancia son indispensables para evitar la arbitrariedad de los directores de los entes descentralizados

Por su parte, Martínez (2000) menciona como características de los organismos descentralizados:

1- Régimen Jurídico Propio. Los organismos descentralizados están regulados, de manera específica, por la ley o el decreto que los creó. En ese instrumento jurídico, se expresa que son personas morales y se especifican su patrimonio, sus órganos de gobierno, su objeto y, en ocasiones, las formas en que el estado supervisará su funcionamiento y, además, la autorización para que expidan su reglamentación interna cuando sea el caso.

Si bien los organismos que se comentaron poseen ese ordenamiento que les da vida, también ha de indicarse que hay una serie de leyes cuya aplicación les es común.

2- Personalidad Jurídica. Los organismos descentralizados poseen por disposición legal una personalidad jurídica propia, que es distinta de la del estado (art. 25 Código Civil), dicha personalidad les permitirá realizar los actos necesarios para el logro de su objetivo y finalidad. Estos organismos son distintos del estado, jurídicamente hablando; pero como realidad política y sociológica están ubicados dentro del gobierno. De ahí la necesidad de un control o una tutela ejercidos por parte de los órganos centralizados.

3- Patrimonio Propio. Que los organismos descentralizados tengan patrimonio propio es una consecuencia de poseer personalidad propia. Contar con un

patrimonio les implica adquirir, administrar y disponer de bienes y derechos. Es también la normatividad jurídica la que les confiere y regula su patrimonio. Los bienes de estos entes se consideran bienes públicos.

4- Objeto. El objeto de los organismos descentralizados consiste en efectuar determinadas tareas que les asigna el orden jurídico, las cuales están relacionadas con cometidos estatales de naturaleza administrativa, es decir, auxiliar en la función administrativa.

5- Finalidad. La finalidad de los organismos descentralizados radica en satisfacer el interés de la colectividad, mediante la realización de la función administrativa y, por su conducto, cumplir ciertas atribuciones propias del estado que en determinados renglones requieren celeridad.

6- Régimen Fiscal. Como sujeto pasivo, se ha abandonado la tendencia inicial orientada a considerar a los entes descentralizados de una manera privilegiada en lo que se refiere a cuestiones tributarias; actualmente se pretende conferirles un trato igual al de los particulares.

Como sujeto activo, los ingresos que éstas paraestatales obtengan por concepto de contribuciones y similares se consideran captados por el estado y tienen naturaleza fiscal, por lo que se deberán concentrar en la tesorería de la federación.

A partir de 1965, algunos organismos descentralizados fueron incluidos en la ley de ingresos de la federación, con lo que aumentó así el control estatal.

7- Organización Descentralizada en las Entidades Federativas y en los Municipios. El fenómeno de la descentralización administrativa se presenta en los gobiernos locales y municipales. Dadas las ventajas de ese tipo de entes o por imitación de la organización federal, los estados de la federación y los ayuntamientos han

propiciado la creación y el funcionamiento de entes descentralizados en muy diversas ramas, los que desde luego, siguen los principios y el esquema ya reseñados en este tema.

En el sistema jurídico Mexicano, los Organismos Descentralizados se definen en el artículo 45 de la LOAPF como *“las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten”*.

La administración de los organismos descentralizados está a cargo de un Director General y un Órgano de Gobierno que puede ser una Junta de Gobierno o su equivalente. Este órgano de Gobierno debe estar integrado por no menos de cinco ni más de quince miembros propietarios y de sus respectivos suplentes y es presidido por el Titular de la Coordinadora de Sector o por la persona que éste designe.

La definición que da la LOAPF de los organismos descentralizados es bastante genérica, por lo cual se agradece que ésta se vea reforzada por el artículo 14 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales en el que se establece que son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea: I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias. Podemos encontrar aquí a las Empresas Productivas del Estado y sus respectivas Empresas Productivas Subsidiarias tales como la Comisión Federal de Electricidad o Petróleos Mexicanos. II. La prestación de un servicio público o social; siendo algunos ejemplos la Lotería Nacional para la Asistencia Pública o los Hospitales Generales y Regionales. III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social. Se encuentra en esta clasificación específicamente al Instituto Mexicano del Seguro Social

(IMSS) y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Las características y ventajas de los organismos descentralizados han sido identificadas y aplicadas en México, ya que como se comentó previamente, en la relación publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2016) existían en México 101 organismos descentralizados y 2 empresas productivas del Estado.

1.3.3. La desconcentración administrativa

También existe en la Administración Pública los órganos administrativos desconcentrados, previstos en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (2016) de la siguiente manera:

“Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables” (p. 4).

Garrido (2011) considera que la organización administrativa desconcentrada consiste en una técnica a través de la cual se otorgan a un órgano subordinado, por medio de un decreto, ley o reglamento, determinadas facultades de decisión y ejecución limitadas, que le permite actuar con mayor rapidez, eficacia y flexibilidad, así como el tener un manejo autónomo de su presupuesto, sin dejar de existir el nexo de jerarquía con el órgano superior; y señala que a su parecer las características que tienen los órganos desconcentrados son:

- a) Son creados, modificados y/o extinguidos por ley o decreto del congreso, o por decreto o reglamento del poder ejecutivo
- b) Están adscritos a una dependencia del ejecutivo
- c) Su competencia deriva de la competencia de la administración central

- d) No deben tener personalidad jurídica, aunque en algunos casos sí se da
- e) No tienen patrimonio propio, pero sí presupuesto asignado que es el mismo que el de la Federación
- f) Tienen autonomía técnica
- g) Tienen competencia limitada y exclusiva por materia y/o territorio
- h) Son instrumentos de derecho público
- i) Sus decisiones más importantes requieren de la aprobación del órgano del cual dependen
- j) Su nomenclatura es muy variada
- k) Materialmente forman parte de la centralización administrativa.

El ejemplo más representativo de esta técnica administrativa es el Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2. CAPÍTULO 2: LOS SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Los sujetos activos se ubican en el centro del presente trabajo. ¿Quiénes son? ¿Cuál es su naturaleza y que los hace diferentes a otros entes de la maquinaria gubernamental? En el presente capítulo se desarrollan los principios tributarios y los elementos de la tributación para después profundizar en los sujetos activos de la relación tributaria.

2.1. Las generalidades de los tributos

Poseer es un acto instintivo. La mayoría de los seres vivos busca hacerse de posesiones, pero ninguno busca acumular como el ser humano. El humano como especie es ambicioso y siempre quiere hacer más, tener más o llegar más lejos. La gente trabaja para tener cosas y aquél que tiene más, es la persona que socialmente se considera exitosa.

En el diccionario de la Real Academia Española (2015), “tributar” se define como *“dicho de un vasallo: entregar al señor en reconocimiento del señorío cierta cantidad en dinero o en especie”*.

Cuando una persona tributa, entrega el fruto de su trabajo, se desprende de sus posesiones y con ello, disminuye su concepción de “éxito”. Por ello, puedo decir que el Tributo es LA expresión de sumisión. Implica aceptar que alguien tiene un derecho sobre lo que celosamente guarda como “suyo”.

Cuando un pueblo conquista a otro siempre le impone un tributo a fin de que se reconozca su autoridad sobre él y por eso históricamente cuando se busca la emancipación, el hecho más simple para declarar esa intención es el dejar de pagar el tributo. Un claro ejemplo es el llamado “motín del té” en el que los colonos americanos tiraron al mar un cargamento de té para demostrar su rechazo a los impuestos que gravaba la importación a la metrópoli de distintos productos, incluido el té. Este acto

de protesta es considerado como uno de los más importantes precedentes de la guerra de independencia de los Estados Unidos.

Para Blumenstein (1954), *“tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”*.

De la Garza (1988), considera que los tributos tienen los siguientes caracteres:

- Carácter público: el tributo tiene un carácter público, ya que son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.
- Es una prestación al Estado por parte de los contribuyentes en dinero o en especie.
- Es una obligación Ex – lege: la fuente de los tributos está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis. Aplica el principio de derecho “nullum tributum sine lege”.
- Es una relación personal, de derecho, obligatoria: consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: el acreedor (estado) y el deudor (contribuyente).
- Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.
- Deben ser justos: por mandato constitucional, los tributos deben ser proporcionales y equitativos.
- En principio, los recursos que producen no deben afectarse a gastos determinados: en el derecho presupuestario existe el principio llamado “de unidad de caja” o de “no afectación de recursos”, que consiste en que los recursos que

obtiene el Estado no tenga una “afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones”.

En México, éste carácter está establecido en la última oración del primer artículo del Código Fiscal de la Federación, en el que se dispone que Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Como caracteres negativos, De la Garza menciona que antiguamente existieron tributos que consistían en tareas personales o en servicios personales, pero hoy en día han desaparecido tales clases de tributos, cuando menos en los países desarrollados.

Los tributos pueden clasificarse en tres grandes grupos conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres categorías tradicionales de tributos son: los derechos, las contribuciones especiales y los impuestos.

Los derechos se definen en la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (2016), CFF, como:

“las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Para Jorge I. Aguilar citado por De la Garza (1988), las contribuciones especiales son:

“contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, con el objeto de atender en forma parcial al costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto para el grupo a quien se presta”. (p. 345)

Estas contribuciones especiales se pueden clasificar como contribuciones de mejora cuando su hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales (se encuentran en la fracción III del CFF); contribuciones por

gasto las que tienen como presupuesto la realización de actividades del estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público; y contribuciones de seguridad social las que tienen por finalidad el cubrir los gastos de seguridad social.

Por último, los impuestos se definen de manera residual en la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal Federal, como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo”.

2.1.1. Los principios generales de la tributación

Una vez que hemos realizado los comentarios anteriores, iniciaremos este tema pronunciando los principios básicos que fueron emitidos por el economista inglés Adam Smith, que son los que más han influenciado a la doctrina en materia tributaria.

En la parte II del capítulo II del Libro Quinto de la obra “Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones”, Smith (1992) desarrolló cuatro máximas que deben aplicarse a todos los tributos y que explica de la siguiente manera:

“I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual. [...]

II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y precise, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultara que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el

modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que al únicamente se le puede imputar.

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionaban empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano.

La justicia clara y evidente de las cuatro máximas antes citadas ha contribuido a recomendarlas, en mayor o menor grado, a la atención de todas las naciones. Todas ellas han procurado que sus tributes fuesen lo más equitativos posible, ciertos y cómodos para el contribuyente, tanto por lo que respecta a la época como al modo de pago, y lo menos gravosos para el pueblo, en proporción al ingreso que reportan al Soberano.”. (p. 29-30)

De la anterior disertación, se desprenden los siguientes principios dogmáticos que hasta la fecha se aplican:

A) Principio de Justicia: la contribución debe ser en proporción a la capacidad económica. De este principio se derivan dos subprincipios:

- Generalidad: el impuesto debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal

- Uniformidad: todas las personas deben ser iguales frente al tributo, esto es, que la ley trate igual a los iguales y en situaciones desiguales los trate desigual

B) Principio de Certidumbre: todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.

C) Principio de Comodidad: todo tributo debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente; por tanto, deben escogerse fechas o periodos que en atención a la naturaleza del impuesto sea más propicios y ventajosos para que el contribuyente realice su pago.

D) Principio de Economía: alude a que el rendimiento del tributo debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, de manera que la diferencia entre lo recaudado y lo realmente ingresado a la hacienda pública sea la menor posible.

Ahora bien, en seguida se desarrolla los fundamentos básicos que fueron mencionados en la obra de Adolfo Wagner titulada “Tratado de las Ciencias de las Finanzas”. Él complementó las ideas de Adam Smith argumentando que para su análisis son necesarios dos puntos de vista: 1- Las necesidades de la economía financiera, del estado, de otras personas públicas y de la población a gravar; y 2- Los efectos de la imposición sobre la población. Debido a esto, los once principios de Wagner son relativos ya que atienden al tiempo y al lugar, los cuales agrupa en cuatro grupos o categorías:

A) Categoría Político Financiera

- Suficiencia en la imposición: el impuesto no debe ser mayor al necesario para que funcione la administración.

- Elasticidad en la imposición: la tasa del impuesto debe disminuir hasta ser la necesaria para sufragar el gasto público

B) Economía Pública: debe gravar renta, capital y bienes de consumo

- Se deben elegir buenas fuentes de impuestos
- Elegir las clases de impuestos en base a quiénes los pagan y la repercusión del impuesto.

C) Principios de Equidad o Repartición Equitativa

- Generalidad
- Uniformidad
- Sistema de Repartición
- Libre Concurrencia

D) Principios de Administración Fiscal o de Lógica en Materia de Imposición

- Fijeza de la imposición
- Comodidad de la Imposición:
- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la Recaudación

Finalmente, Samuelson y Nordhaus (2010) explican en su obra Economía con aplicaciones a Latinoamérica, que al fijar las bases de la tributación, el gobierno está decidiendo cómo va a obtener los recursos requeridos de las familias y de las empresas de la nación para destinarlos a los gastos públicos. En su opinión, los economistas y los filósofos políticos han propuesto dos grandes principios para organizar un sistema fiscal:

- a) El principio del beneficio: sostiene que los individuos deben ser gravados en proporción al beneficio que reciben de los programas de gobierno. Así como la gente paga los bienes privados en proporción a su consumo, como el pan, los

impuestos de una persona deben estar relacionados con su uso de los bienes públicos, como carreteras o parques públicos.

b) El principio de la capacidad de pago: afirma que la cantidad de impuestos que la gente paga debe relacionarse con su ingreso o riqueza. Mientras mayor sea esa riqueza o ingreso, mayores deben ser los impuestos. Por lo general, los sistemas fiscales organizados sobre el principio de la capacidad de pago también son redistributivos, lo que significa que pueden captar fondos de la gente de más altos ingresos para incrementar los ingresos y consumo de los grupos más pobres.

Al aplicarse estos dos principios, se debe de tener presente la justicia o equidad. Los autores distinguen entre la equidad horizontal y la vertical: La Equidad Horizontal implica que quienes son esencialmente iguales, deben pagar impuestos esencialmente iguales, mientras que la Equidad Vertical se refiere al tratamiento fiscal de gente que tiene diferentes niveles de ingreso. Es decir, los autores hablan de que equidad es dar un trato igual a iguales y desigual a desiguales.

Por último, estos economistas hacen una clasificación de los impuestos que ayudan a entender con mayor claridad estos tributos en base a sus características:

a) Impuestos Proporcionales: todos los causantes pagan exactamente la misma proporción de su ingreso.

b) Impuestos progresivos: el causante con mayores ingresos paga más impuestos que el causante con menos impuestos. Entre mayor sea la manifestación económica, más se deberá pagar de impuestos. Por ejemplo, el Impuesto Predial del Municipio de Querétaro para el ejercicio fiscal 2016 utiliza una tarifa con 25 rangos de valores catastrales, aumentando el monto a pagar según el valor del inmueble.

- c) Impuestos Regresivos: toma una fracción mayor del ingreso del causante con menos recursos, que la que toma del causante con mayores recursos. Un ejemplo que dan es el del impuesto al tabaco. Una persona rica puede fumar igual o menos que una pobre, por lo tanto, el impuesto al tabaco es regresivo al tomar más del ingreso total de la persona que menos tiene.
- d) Impuestos Directos: son aquellos que se cobran directamente a los individuos y a las empresas, por ejemplo, los impuestos a los ingresos personales o a la seguridad social.
- e) Impuestos Indirectos: son aquellos que se cobran sobre los bienes y servicios, por lo que sólo se cobran “indirectamente” a los individuos. Es decir, quien lo entrega a la autoridad únicamente es un intermediario, ya que quien en realidad lo paga es el consumidor del bien o servicio.

2.1.2. Los principios tributarios constitucionales

En este país, en las Constituciones de 1857 y de 1917 se elevaron al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, entre otros.

Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado

En su artículo titulado “Principios Constitucionales de las Contribuciones”, Ángel Sánchez (2011) desarrolla estos principios apoyándose en la clasificación realizada por Ernesto Flores Zavala de la siguiente manera:

- A) Principio de igualdad: Lo encontramos consagrado en el artículo 13 constitucional, y consiste en que “*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas*

(...)”. Conforme a este principio se crea una prohibición para el Poder Legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad, impersonalidad y abstracción, es decir, que no deben contraerse a una persona moral o física particularmente considerada o a un número determinado de individuos. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que lo prohibido por la Constitución es que existan leyes (incluidas aquéllas en materia tributaria) que no se apliquen por igual a todas las personas.

B) Principio de irretroactividad de las leyes tributarias: Consiste en que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, y aparece en el primer párrafo del artículo 14 constitucional.

En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, donde en sus párrafos primero y segundo se lee que:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

En tal sentido, la causación y determinación de las contribuciones necesariamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas.

Una excepción al citado principio de irretroactividad de la ley lo encontramos en la materia sancionatoria, en la que el Poder Judicial de la Federación, ha considerado si bien el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone, que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona

alguna, también debe entenderse tal precepto en el sentido de que si es en beneficio, se debe aplicar la nueva legislación.

En materia tributaria se encuentra plasmada la citada excepción en el artículo 70, penúltimo párrafo del Código Fiscal Federal, donde se lee que:

“Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”

Así entonces, tratándose de comisión de infracciones a las leyes tributarias e imposición de sanciones, sí resultan aplicables de forma retroactiva tales disposiciones, siempre y cuando ello sea en beneficio del infractor.

C) Principio de audiencia: Esta garantía prevista en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional en el que se establece que *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”*, ha sido definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos.

La garantía de audiencia no es absoluta. La materia impositiva es una de las excepciones a esta garantía, puesto que al tener un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con dicha garantía de

forma previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Situación distinta que ocurre respecto de los procedimientos de fiscalización llevados por las autoridades fiscales, en los cuales se reconoce la posibilidad de los gobernados para desvirtuar las irregularidades que hayan sido detectadas por tales autoridades, con antelación a que se dicte la resolución respectiva, so pena de que el precepto normativo que regule el procedimiento de que se trate sea considerado inconstitucional.

D) Principios de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación: El artículo 16 Constitucional prevé en su primer párrafo que “*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*” Estos actos de molestia son aquéllos por medio del cual se restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos y en tal sentido, deben reunir los citados requisitos

para que resulte constitucional, es decir: 1. debe estar por escrito; 2. debe ser emitido por autoridad competente; y 3. debe estar fundado y motivado.

El primer requisito tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias.

El segundo significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo.

En cuanto al tercero, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones.

En materia tributaria, el artículo 38 del Código Fiscal Federal recoge el citado mandato constitucional, señalando requisitos y modalidades adicionales.

E) Principio de no confiscación

El artículo 22 Constitucional dispone en su primer párrafo que:

“Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado”.

A su vez, en el segundo párrafo el constituyente señala que *“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos (...)”*

Ha sido considerado que el citado precepto prohíbe en su primer párrafo la confiscación de bienes; sin embargo, la aplicación de la totalidad de bienes del deudor para obtener el pago de una contribución adeudada no puede estimarse confiscatorio, en virtud de que no es una sanción. Lo anterior no implica que el constituyente haya permitido el establecimiento de tributos generales que absorban la totalidad del capital de los particulares, sino que refiere al caso concreto en que un particular por razones específicas vea afectada la totalidad de su patrimonio con motivo de contribuciones adeudadas; lo cual no será inconstitucional.

Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos

Los principios establecidos conforme a esta clasificación son considerados garantías individuales en materia fiscal ya que a pesar de no estar establecidas en el *Capítulo I De los Derechos Humanos y sus Garantías* de la Constitución, contienen en cierta manera los principios generales en materia fiscal que han identificado entre muchos otros los tratadistas que se han desarrollado en este trabajo como Smith, Wagner o Samuelson.

Estos principios, se encuentran establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, en el que se dispone que *“Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o*

del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

A) Principio de destino al gasto público: Tal como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir los gastos públicos; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, se hizo necesario que la Segunda Sala de la SCJN lo delimitara, en el sentido de considerar que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

B) Principio de capacidad contributiva: El artículo 31, fracción IV Constitucional dispone que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Con motivo de lo anterior, al momento de crear contribuciones el legislador debe limitarse a aquellos actos que tengan un contenido económico o una manifestación de riqueza. Asimismo, debe cuidar que las contribuciones no recaigan sobre el mínimo existencial ni que resulten ruinosos para el que los resiente.

Respecto de su aplicación, implica que las autoridades fiscales y de administración de justicia interpreten las normas tributarias y calificar los actos a fin de determinar la realización del hecho imponible, de conformidad con el citado principio de capacidad contributiva a que se ciñó el legislador al momento de su creación.

Por último, la capacidad contributiva como derecho fundamental de los ciudadanos, ya que aun cuando tiene como presupuesto el deber de contribuir, también constituye un auténtico límite al Estado en su poder tributario, en tanto es un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo.

Ahora bien, este principio de capacidad contributiva no opera igual en las diversas contribuciones. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

C) Principio de equidad: La igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, sino que se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

D) Principio de reserva de ley: Éste deriva de dos postulados fundamentales: *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley) y *No taxation without representation* (No hay tributación sin representación). Los principios anteriores son la piedra angular del sistema tributario de México. Conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.

Respecto del llamado “principio de reserva de ley”, diversos autores se han pronunciado en el sentido de que ello significa que el titular del Poder Ejecutivo Federal no puede legislar por medio de una disposición reglamentaria; es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, como son en materia tributaria, los elementos sustantivos de las contribuciones sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En México, es válido que en una ley se sancionen los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, así como la exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que

permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deja al Ejecutivo la integración de estos elementos. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan.

Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

En materia económica, cabe decir que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 124 Constitucional “*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados*”. Siguiendo a Tena Ramírez, en materia impositiva la facultad concedida a la federación no excluye, en principio, la de los estados para fijar y cobrar contribuciones. Por ello, al existir una concurrencia de la Federación y los estados, nace un serio problema de duplicidad y, en ocasiones, pluralidad de impuestos sobre la misma fuente impositiva.

Ciertamente, en materia tributaria la Constitución contempla un sistema de distribución de competencias de carácter complejo, ya que prevé un régimen de facultades concurrente entre la Federación y los estados, facultades exclusivas de la Federación; prohibiciones absolutas y relativas para los estados; y facultades exclusivas de imposición de contribuciones correspondientes a los municipios.

2.1.3. La visión de la SCJN respecto a los principios constitucionales tributarios

Para conocer los criterios vigentes en materia de derechos humanos, y más específicamente en el área fiscal, es oportuno que se consideren algunas de las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a los principios constitucionales tributarios.

“Época: Novena Época

Registro: 166907

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

Época: Novena Época

Registro: 167496

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades

individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Época: Novena Época

Registro: 173029

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Época: Novena Época

Registro: 184291

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Época: Octava Época

Registro: 205939

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Época: Novena Época

Registro: 185419

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”

2.2. El hecho imponible

El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de “hecho tributario”, a fin de que comprenda las tres especies de tributos: el impuesto, el derecho y la contribución de mejora. En específico, para De la Garza (1988) el hecho tributario de los impuestos es conocido como “hecho imponible”.

En el derecho tributario tiene particular importancia el presupuesto, ya que es la que da origen a que nazca la relación jurídico tributaria. El hecho imponible, a fin de dar certeza jurídica a los particulares, debe tener establecidos de forma clara los elementos esenciales de las contribuciones, que conforme a lo que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

“Época: Séptima Época

Registro: 232796

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

2.2.1. *Los sujetos pasivos*

Es la persona física o moral que está obligada a pagar un impuesto. Hay dos tipos de sujeto, uno activo y otro pasivo.

Sujetos pasivos son las personas que legalmente tienen la obligación de pagar impuestos, estos son los contribuyentes. En el Diccionario de Derecho Fiscal de Carrasco (2008), se define al contribuyente como "*aquella persona física o moral obligada al pago de un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes, o dicho de otro modo, por realizar el hecho generador del crédito fiscal*" (p.717), y lo clasifica según su responsabilidad de la siguiente manera:

- “1. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa: El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, sobre quien recae en definitiva la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aun cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.
2. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa: Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en la obligaciones tributarias que pesan de manera directa sobre una persona que la ley considera como deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene carácter estrictamente personal, lo que se justifica por la disponibilidad de un cierto grupo económico de bienes, que pertenecen a varias personas físicas.
3. Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena con responsabilidad parcialmente directa y solidaria: Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales. Ante todo aquí no estamos frente a una deuda que afecte a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que aún cuando originariamente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos, en las partes que le correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos. En otras palabras, el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores. El deudor requerido responde de una deuda propia y más allá de ésta también de una deuda ajena, en virtud de una responsabilidad parcialmente directa (deuda propia) y parcialmente solidaria (deuda ajena), sin perjuicio de ejercer la acción de devolución en contra de los demás codeudores”. (p. 717-718)

2.2.2. *El objeto imponible*

“Es la situación que la ley señala como hecho generador de un impuesto, un derecho, un producto o un aprovechamiento; y puede ser un bien mueble o inmueble, un acto, un documento o una persona” (I.N.A.P., 1985, p. 12). Por ejemplo: el objeto del impuesto predial es la propiedad raíz, el objeto del pago de un derecho por expedir una licencia es la actividad que requiere licencia, el objeto de un producto por la renta de un local del mercado municipal es el local que se renta y el objeto de un aprovechamiento es la infracción que genera una multa. También puede definirse como la “*parte de la riqueza que la ley recoge para efectos impositivos*” (Carrasco, 2008, p. 547).

2.2.3. *La base gravable*

Venegas (2010) define la base gravable, también denominada como base imponible, como “*la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida*”. (p. 120)

La ley especial que regula a cada tipo de contribución prescribe una manera particular de señalar los métodos y los medios para su fijación. La base imponible puede clasificarse en: a) Dineraria: expresada en moneda de curso legal, la mayoría de las bases se expresan de esta manera, por ejemplo, la base en el impuesto sobre la renta. b) Otra naturaleza: expresada en otros tipos de magnitudes, por ejemplo, en el impuesto especial sobre producción y servicios la base imponible se puede expresar en litros tratándose de enajenación de gasolinas.

José López Berenguer citado por Venegas (2010, p. 120) expone que hay tres fases en la determinación de la base: 1. La designación de cuáles dimensiones del objeto de la

contribución han de tomarse en cuenta; 2. De qué manera hay que valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos a aplicar; y 3. La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, consecuencia de las dos fases anteriores.

2.2.4. La tasa o tarifa

El Instituto Nacional de Administración Pública (1985) define la tasa y tarifa de la siguiente manera:

“La tasa es el porcentaje fijo de la base que señala la Ley... para un determinado objeto tributario. Por ejemplo, la tasa del impuesto predial es el 6% del valor catastral de un inmueble. La cuota es la cantidad en dinero o en especie que la Ley... determina de manera precisa para el cobro de algún concepto. Por ejemplo, la cuota del derecho por consumo de agua potable se fija dependiendo del tipo de uso que se haga: uso doméstico 100 pesos por metro cúbico mensualmente, uso comercial 200 pesos por metro cúbico mensualmente. La tarifa es el agrupamiento de cuotas o tasas para objetos tributarios de la misma categoría. En la tarifa deben ser considerados los precios máximos y mínimos que deben ser cobrados”. (p. 13).

Venegas (2010, p. 122) considera que la tarifa debe estudiarse como una tasa variable que se modifica en razón de la base y la clasifica en progresivas o regresivas.

Las tasas variables son progresivas cuando aumentan en la medida que aumenta la base gravable, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta, en el caso de las personas físicas, a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base, la que se estructura por rangos a modo de escalones, con una tasa que se incrementa a medida que va creciendo la suma de la base gravable. Este tipo de tarifa es la que mide mejor la capacidad contributiva en virtud de que cuantifica la obligación tributaria de forma individualizada.

Las tasas variables son regresivas cuando al aumentar la base, disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación del tributo.

2.2.5. Época de pago

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración

que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que señalen las leyes (Carrasco, 2008, p.567).

2.2.6. El hecho generador

De la Garza (1988) explica que el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público. Este autor cita a Atilaba al decir que el hecho generador *“es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que –por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria”* (p. 412).

Es importante no confundir al hecho imponible con el hecho generador. El hecho imponible es el supuesto de ley y el hecho generador es el acto u omisión que actualiza la hipótesis gravada.

2.3. Los sujetos activos de la relación tributaria

Sujetos activos son los que tienen el derecho de exigir el pago de tributos, es decir: La federación, los estados y los municipios, ya sea a través de la administración pública centralizada o de la paraestatal. La federación y los estados pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos. En cambio, el municipio no puede fijar por sí mismo los impuestos municipales, sino que éstos son fijados por las legislaturas de los estados y el municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.

En efecto, la ley confiere al Estado la potestad tributaria, que se manifiesta mediante el establecimiento de contribuciones. Una vez creadas, el Estado también es quien tiene

derecho a cobrar dichas contribuciones, pero lo hará mediante el ejercicio de la función administrativa o ejecutiva, por un organismo administrativo, que creado por ley tiene derecho y obligación de recaudar las contribuciones. O bien, de manera excepcional, se puede crear una contribución en una ley y determinar que un ente sea el encargado de su recaudación, tal y como es el caso de las aportaciones de seguridad social recaudadas por los llamados organismos fiscales autónomos.

En este contexto, surge la expresión de fisco para designar a las autoridades administrativas titulares de la competencia para exigir, inclusive en forma coactiva, el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.3.1. Antecedentes del sujeto activo

En el territorio mexicano han existido diferentes sujetos activos a lo largo del tiempo, por lo cual es conveniente que se considere la evolución de los mismos hasta llegar al estado actual.

En el territorio Mexicano han existido diferentes sujetos activos a lo largo del tiempo, por lo cual es conveniente que se revise cual ha sido la evolución de los mismos hasta llegar al estado actual.

La recaudación en la triple alianza

De acuerdo con Berdan (1976) incluso los mexicas que llegaron a convertirse en la nación más importante del altiplano central de Mesoamérica con la fundación de su capital Tenochtitlán en el siglo XIV, estuvieron sometidos por Colhuacan y después por los Tepanecas de Azcapotzalco. Tiempo después bajo el mando de Itzcoatl, se iniciaron las primeras campañas propias y con ello, la expansión y el ascenso de los mexicas creando así la triple alianza de Tenochtitlán, Texcoco y Tlacopan que introdujo de

pronto a los mexica a una carrera hacia la expansión militar y económica por medio de la conquista, el establecimiento del tributo efectivo y redes de comercio.

El tributo en el imperio de la triple alianza fue un elemento integral y altamente estructurado, que contrario a lo que podría pensarse formaba un complejo sistema económico. Con frecuencia, una vez conquistado el pueblo por los poderes de la Triple Alianza los dirigentes locales eran mantenidos en sus anteriores posiciones. Después se determinaba el tributo que éste debía de pagar. Los bienes dados en tributo consistían tanto en bienes manufacturados como en materias primas. Las grandes cantidades de bienes manufacturados incluían, por ejemplo, ropa, indumentaria para guerreros, sartas y mosaicos de piedras preciosas, objetos de oro y vasijas. Las materias primas eran principalmente comestibles como maíz, frijol, chile, cacao; materiales de construcción, cal y maderos; y algunos bienes suntuarios como plumas y oro en polvo. La imposición de este tributo en las provincias conquistadas variaba enormemente. En general, está registrado que al tiempo en que era sojuzgado un pueblo, se le exigía pagar tributo en bienes que fueran producidos allí mismo o fácilmente asequibles para ese pueblo por comercio o tal vez a su vez por tributo de otros pueblos dependientes. Parte del tributo establecido se recaudaba de inmediato, con lo que las poblaciones conquistadas ingresaban a la organización establecida por los vencedores.

La Triple Alianza enviaba a cada provincia conquistada ciertos oficiales administrativos, entre los que siempre se incluía a un recaudador de tributos o “Calpixqui” encargado de vigilar que los tributos se recogieran y fuesen enviados a la capital. Éstos contaban con una serie de funcionarios menores que les ayudaban en la recolección de lo que debían pagar a las poblaciones. A nivel local (o de Calpulli), la supervisión de la recolección del tributo la asumía un “Tequitlato”, funcionario

nombrado por la autoridad regional o provincial por lo regular no originaria de la Triple Alianza. Los bienes a nivel local los recogía este funcionario y los enviaban a un centro regional, de éste, a la capital de la provincia. Ahí, en su más clásica forma, el tributo era recolectado sobre bases regulares (cada 80 días, semestral o anualmente), los bienes se convertían en responsabilidad del Calpixqui y eran enviados a la capital Tenochtitlán, desde donde era distribuido.

El grueso de los bienes era redistribuido en los más altos niveles de la Triple Alianza para gastos administrativos. Grandes cantidades de bienes de tributo eran utilizadas para el sostenimiento de la extensa burocracia administrativa, para campañas militares y para el mantenimiento de las casas reales en las tres ciudades. Además, algunos comestibles están registrados como almacenados en prevención contra hambrunas u otras situaciones de emergencia similares; mientras que otros comestibles pueden haber sido distribuidos para la alimentación de las poblaciones urbanas plebeyas. Algunos bienes eran usados también con propósitos de comercio foráneo, y para recompensar a personas destacadas, especialmente guerreros.

Berdan comenta que en la época de la conquista española los sistemas de tributo incluían la forma clásica antes descrita aunque también es sabido que algunas comunidades, usualmente en estrecha proximidad geográfica con alguna de las tres capitales, daban servicios domésticos y bienes a las casas de los señores y templos de la correspondiente capital, enviaban destacamentos de guerreros a la batalla y de trabajo para sus campos y obras públicas, pero esto existía aparentemente, además de sus responsabilidades dentro de la exacción tributaria regular.

Había tres muy importantes y distintas exacciones tributarias: las de fiestas anuales particulares, las de eventos especiales del estado, y el tributo pagado por los Mayeque (arrendatarios rurales) a ciertos miembros de la nobleza de la Triple Alianza.

El tributo registrado para las fiestas anuales difiere del registrado para las provincias individuales: incluía artículos que podían incluir vestimentas de lujo, ornamentos y esclavos. Frecuentemente las recompensas para personas destacadas se daban ceremoniosamente en tales fiestas, y eran comúnmente distribuidos artículos de vestir como regalo.

El tributo con propósito especial era un imprevisible, era una contribución irregular, ya que se daba en los mayores eventos estatales, por ejemplo en la construcción de un nuevo templo, o en el funeral o instalación de un nuevo dirigente.

Por último, el tributo pagado por los Mayeque que era un tipo adicional de exacción tributaria en la Triple Alianza y daba por resultado una forma descentralizada de pago de tributo, por lo cual es de especial interés para efectos de este trabajo. Los puestos administrativos importantes estaban ocupados, dentro de la estructura imperial, por la nobleza distinguida. En sus papeles como funcionarios de estado, y simplemente como terratenientes nobles, ellos obtenían de manos del dirigente derechos sobre ciertas tierras privadas, que eran explotadas por los llamados Mayeque y que estaban aparentemente incluidos en las concesiones de tierra. Los Mayeque eran campesinos que servían como arrendatarios de las tierras de los nobles. En este contexto, eran requeridos para cultivar los campos de aquéllos, para proveer diariamente al servicio de sus casas y para darles ciertos bienes en calidad de tributo. El Códice de Tecomaxtlahuaca ilustra la naturaleza de este tributo en la época de la conquista española: varios artículos de ropa, cargas de leña, hombres y mujeres de servicio. Hay anotaciones en el documento que indican que

el servicio personal se daba diariamente y que sugieren que el otro tributo se pagaba anualmente.

Es importante señalar para efectos de este trabajo que según Hicks (1974. P. 243-266), el Códice de Tecomaxtlahuaca indica que estos Mayeque no pagaban tributo a los emperadores de la Triple Alianza, ni contribuían de ninguna manera al pago del tributo central. De ser así, el tributo de una sustancial parte de la población rural conquistada nunca llegaba directamente a las capitales de la Triple Alianza. Más bien, los ciclos completos del tributo estaban instituidos a nivel local. Este sistema funcionaba para aliviar la presión administrativa sobre el régimen centralizado en ambos sentidos: como ingreso tributario y como egresos de recompensas en redistribución a los nobles.

La recaudación en la Nueva España

Desde antes de la llegada de los españoles a América, la Corona siempre mantuvo un vivo interés por saber de qué manera se beneficiaría económicamente de los territorios conquistados, por lo tanto, desde el inicio de la conquista una de las tareas más importantes fue el cuantificar y definir la manera en que deberían de tributar los indígenas.

Lara Dorantes (2009) comenta que fue en el siglo XVI cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes —el azteca y el español— a los que se agregaron elementos originales. De los aztecas, se tomaron los tributos y se incorporaron a la Real Hacienda colonial. De los españoles se tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, como los diezmos. En la Nueva

España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores.

La encomienda: De acuerdo con Jiménez Abollado (2005), la encomienda fue instaurada en la Nueva España cerca del año 1502 por Fray Nicolás de Ovando, la encomienda fue, en sentido riguroso, una cesión de tributos: el monarca, que era quien debía cobrar el tributo de los indígenas, cedía ese derecho de cobranza a favor de los encomenderos, en razón de que éstos merecían tal recompensa por los servicios prestados a la Corona en la conquista. A cambio, el encomendero debía velar por que los indígenas a ellos encomendados fueran adecuadamente adoctrinados en la fe cristiana; residir en la ciudad de españoles que fuera la cabecera de los términos en los que vivían sus indígenas encomendados; acudir a la defensa de la tierra en caso de que fueran llamados por las autoridades.

Este sistema de la encomienda española, al igual que los “Mayeque” durante la época prehispánica, son claros ejemplos de descentralización de la función fiscalizadora y recaudadora de la autoridad tributaria central.

Los Corregidores de Indios: También conforme a Jiménez Abollado (2005), entre los años de 1530 y 1560, según las regiones de la Nueva España, se implementó un nuevo sistema que sucedió a la Encomienda. Este nuevo sistema consistió en el nombramiento de administradores públicos temporales, que ejercía los cargos por dos o tres años y formaban parte de la burocracia real. Fueron estos los “Corregidores de Indios”, quienes, asistidos por ciertos ayudantes e intérpretes, ejercieron su autoridad sobre caciques y gobernadores indígenas. El corregidor de indios recibía un salario por gobernar un distrito, administrar justicia en nombre del rey y recaudar el tributo indígena. El

propósito de este funcionario era moderar las demandas de trabajo y de tributo indígenas.

La Instrucción de 13 de marzo de 1725: Vallarta (2016) relata que la Instrucción de 13 de marzo de 1725 que permaneció vigente y casi inmodificada hasta la Ordenanza de Intendentes de 1786, establecía que la recaudación de las contribuciones se encomendaba a los Alcaldes y Regidores de los pueblos. Dicho sistema se prestaba de sobremana a excesos de los Alcaldes, Regidores y Síndicos ya que al ver en peligro su patrimonio e incluso su libertad, abusaban de los gobernados a fin de obtener el monto obligado a recaudar; propiciando incluso que en varias ocasiones se recaudara más de lo debido para así tener con que hacer frente a dichas obligaciones en los supuestos en que no se pudiera cumplir fehacientemente, o simplemente para hacerse indebidamente de dinero.

Las Intendencias Novohispanas: Según García Pérez (s.f.), la implantación general del sistema de intendencias en Nueva España comenzó con la promulgación de la Real Ordenanza de Intendentes de 1786, que dividía este virreinato en once intendencias de provincia y una de ejército y provincia. Dada la naturaleza fundamentalmente hacendística de la reforma, la Ordenanza se detenía especialmente en la regulación pormenorizada de la causa de hacienda. La Corona pretendía de esta manera aumentar los ingresos que la Hacienda real obtenía de sus súbditos americanos, a través de una mejora en los sistemas de recaudación y control de estos impuestos, así como mediante la reducción de las exenciones fiscales. No se trataba pues, de introducir nuevas cargas sino de perfeccionar la maquinaria hacendística y acabar con el fraude fiscal. Para ello, la Ordenanza de Intendentes introducía algunas modificaciones en el régimen que hasta ese momento se había observado en la recaudación de tributos.

La recaudación en el México independiente

México ha tenido diversas constituciones a lo largo de su historia. Cada una de ellas ha tenido su razón política de ser y un impacto social determinado.

En 1824 se estableció una forma de gobierno republicana, representativa y popular, dividiendo el poder en legislativo, ejecutivo y judicial y además señalando que la religión católica era la oficial y única. El poder ejecutivo se ponía en manos de una sola persona y existía la vicepresidencia. Dividió al país en 19 estados y 5 territorios. En el artículo 117 de esta constitución, se disponía que para el despacho de los gobiernos de la república, habrá el número de secretarios que establezca el congreso general por una ley.

Esto quiere decir, que en 1824, aún no existía en la mentalidad del constituyente mexicano la idea de una administración pública descentralizada, sino que concentraba toda la administración federal en la figura del presidente auxiliado en las secretarías, y en un vicepresidente que entraría en funciones en caso de imposibilidad física o moral del presidente, de conformidad con el artículo 74 de dicha Constitución. La recaudación de impuestos se encomendaba entonces a una secretaría, quien era la única autorizada para exigir de los ciudadanos el pago de las contribuciones federales.

En 1835 el triunfo en las elecciones de las fuerzas conservadoras desencadenaron una serie de eventos que culminaron el 23 de octubre de 1835, durante la presidencia interina de Miguel Barragán, cuando fueron aprobadas las Bases Constitucionales, lo cual dio fin a la primera república federal y estableció un sistema centralista provisional. El 30 de diciembre de 1836, el presidente interino José Justo Corro promulgó las Siete Leyes que remplazaron formalmente la constitución.

Las Siete leyes o Constitución de régimen centralista de 1836, fueron una serie de instrumentos constitucionales que alteraron la estructura de la naciente República

Federal de los Estados Unidos Mexicanos, a principios del siglo XIX. A pesar de la tendencia conservadora y su configuración centralista, las leyes contemplaron la división de poderes tradicional aunque se estableció un cuarto poder: el Supremo Poder Conservador, el cual fue integrado por cinco ciudadanos. Estos deberían de haber desempeñado la presidencia, vicepresidencia, o bien haber sido senadores, diputados, secretarios de despacho o ministros de la Corte. Este cuarto poder tenía la facultad de regular las acciones de los otros poderes (legislativo, ejecutivo y judicial), bajo el argumento de que sus integrantes tenían la capacidad de interpretar la voluntad de la nación.

Este documento como su nombre lo indica, constaba de 7 leyes que regían la forma de gobierno de México. El poder ejecutivo se normaba en la cuarta ley mediante 34 artículos entre los cuales se creaba el despacho de asuntos de gobierno a través de cuatro ministerios, siendo éstos los de a) Del Interior, b) De Relaciones Exteriores, c) De Hacienda y d) De Guerra y Marina. Esto quiere decir que de manera similar a la constitución de 1824, la recaudación tributaria recaía en una sola institución, siendo esta la del Ministerio de Hacienda.

En 1842 el congreso formuló un proyecto para una nueva Constitución que culminó en junio de 1843 en una nueva Carta Magna a la que se dio el nombre de Bases orgánicas de los Estados Unidos Mexicanos de 1843. Esta norma fue de corte centralista y estuvo en vigor sólo tres años durante los cuales se suprimió el supremo poder conservador. Depositaba al supremo poder ejecutivo durante 5 años en un magistrado que se denominaría Presidente de la República.

De conformidad con su artículo 93, el ejecutivo se dividía para sus funciones en cuatro ministerios que se denominaban a) De relaciones exteriores, gobernación y

policía; b) De justicia, negocios eclesiásticos, instrucción pública e industria; c) De Hacienda, y d) De guerra y marina. En este documento ya se preveía en su artículo 95 fracción II párrafo segundo, que el ministro de hacienda debía presentar el 8 de Julio un informe de su ministerio, y con ella la cuenta general de gastos del año último, el presupuesto general de los del siguiente, y la iniciativa de las contribuciones con que deben cubrirse. Durante la corta vigencia de este documento, la recaudación de impuestos estuvo a cargo de este ministerio.

Posteriormente conforme a Hernández Martínez (2007), el 5 de febrero de 1857 se promulgó la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual estuvo en vigor de 1857 a 1917 y durante los años de la guerra de reforma, la intervención y el imperio (1857-1867) fue la bandera que defendieron los liberales y republicanos encabezados por Benito Juárez. La Constitución de 1857 establecía en su artículo 86 que *“Para el despacho de los negocios del orden administrativo de la federación, habrá el número de secretarios que establezca el Congreso por una ley, la que hará la distribución de los negocios que han de estar á cargo de cada secretaría”*. Dicha ley en la que se establecía el número de secretarías, se publicó el 23 de febrero de 1861 y se llamó el Decreto sobre la Distribución de los Ramos de la Administración Pública, en el cual se establecía que a la “Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público” le competía el ramo de la administración pública encargado de “La administración de todas las rentas generales, aranceles de aduanas marítimas, correos, casas de moneda, empréstitos y deuda pública y nacionalización de los bienes de manos muertas”. El 6 de abril de 1861 el presidente Benito Juárez modificó la distribución de la administración pública federal, reduciéndola a cuatro secretarías y siendo obviamente una de ellas la que por primera vez se llamó “Secretaría de Hacienda y Crédito Público”

y que se mantuvo igual en los Decretos del 12 de junio y 16 de diciembre del mismo año, 13 de mayo de 1891 y 3 de diciembre de 1913. Como podemos ver, todavía no se establecía una recaudación paraestatal o descentralizada, sino que toda recaudación seguía a cargo de esta secretaría.

La Constitución de 1857 se mantuvo vigente hasta que como resultado de la Revolución Mexicana se redactó en Querétaro la Constitución de 1917 que rige hasta estos días.

La Constitución actual se publicó en el Diario Oficial el día 5 de Febrero de 1917, disponiendo en su artículo 90 que “Para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, habrá un número de Secretarios que establezca el Congreso por una ley, la que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretaría.” Este artículo 90 ha sido reformado únicamente en tres ocasiones en casi cien años, siendo sus modificaciones las siguientes:

"Artículo 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos" (Diario Oficial de la Federación, 21 de abril de 1981)

Este es el momento en el cual aparece por primera vez reconocida la Administración Paraestatal o Descentralizada a nivel constitucional, ya que antes los textos constitucionales únicamente le daban el carácter de Administración Pública Federal a la centralizada, siendo éstas las secretarías, departamentos y despachos que hemos venido tratando a lo largo de este trabajo.

El 2 de Agosto de 2007, el artículo 90 que rige la Administración Pública Federal tomó la siguiente forma:

“Artículo 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. La (Las, sic DOF 02-08-2007) leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado”. (Diario Oficial de la Federación)

Por último, el 10 de Octubre de 2014 se modificó para tomar su actual redacción:

“Artículo 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. La (sic DOF 02-08-2007) leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado. La función de Consejero Jurídico del Gobierno estará a cargo de la dependencia del Ejecutivo Federal que, para tal efecto, establezca la ley. El Ejecutivo Federal representará a la Federación en los asuntos en que ésta sea parte, por conducto de la dependencia que tenga a su cargo la función de Consejero Jurídico del Gobierno o de las Secretarías de Estado, en los términos que establezca la ley”. (Diario Oficial de la Federación)

2.3.2. Las facultades y atribuciones de los sujetos activos

A fin de poder identificar plenamente a un sujeto activo y poderlo comparar con otras figuras del derecho administrativo, es necesario que se identifiquen algunas de las características que lo distinguen de cualquier otro.

Las facultades inherentes de los sujetos activos

Todo sujeto activo, para poderse considerar tal, debe de tener estar autorizado por ley para llevar a cabo tres funciones:

- a) Liquidación o determinación de créditos fiscales

El propósito del procedimiento de determinación es el de cuantificar el crédito tributario en una cantidad absolutamente precisa, que pueda ser requerida de pago por la Administración al sujeto pasivo por adeudo propio y por adeudo ajeno.

Por regla general, es obligación del contribuyente el determinar las contribuciones a su cargo, y cuando es obligación de la autoridad, entonces el gobernado tiene que proporcionar la información necesaria para ello. Así se dispone en el artículo sexto

segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que: *“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”* Idénticas disposiciones podemos encontrar en los códigos fiscales locales y en las leyes de hacienda municipales.

Esto quiere decir que la autoridad en términos generales puede liquidar el crédito fiscal en dos momentos, cuando por disposición de ley está obligada a ello, o cuando el contribuyente es omiso en el cumplimiento de sus obligaciones y la autoridad tiene entonces la necesidad de practicar la determinación del crédito a fin de evitar daños y perjuicios al erario público. Conforme a Sergio Francisco De la Garza (2010, p. 760), la determinación puede realizarse de diferentes maneras, entre las cuales se rescatan las siguientes: 1. Determinación con base cierta: cuando se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; cuando se conocen con certeza los hechos y valores imponibles. 2. Determinación con base presunta o estimativa de bases imponibles: cuando la autoridad necesita realizar una determinación deductiva, o sintética, o estimativa, basada fundamentalmente en presunciones debido a que no le sea posible hacer la determinación en base cierta, porque el contribuyente no declare o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen.

Por último, cabe mencionar que hay sujetos que tienen la facultad de determinación y que no por ello, son sujetos activos. Un ejemplo de esto son los notarios que al

autorizar una operación inmobiliaria que se realiza ante ellos, deben de calcular el impuesto a pagar por los que intervienen en ella. En este supuesto, el fedatario se erige en un auxiliar de la administración y puede ser considerado como autoridad para efectos del primer acto de aplicación, como consta en la siguiente jurisprudencia por contradicción:

“Época: Novena Época

Registro: 176048

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO INFORMADA POR PARTE DEL NOTARIO PÚBLICO AL CONTRIBUYENTE, CONSTITUYE EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REGULAN ESE TRIBUTOS PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO.

Conforme a los artículos 134, 142 y 143 del Código Financiero del Distrito Federal, los notarios públicos son auxiliares de la administración tributaria del Distrito Federal en la recaudación del impuesto sobre adquisición de inmuebles, cuando la operación de que se trate se haga constar en escritura pública, pues tienen la obligación de calcularlo y enterarlo dentro de los 15 días siguientes al en que se protocolice el acto relativo, excepto cuando se trate de operaciones respecto de las cuales ya se hubiere pagado. En esa tesitura, la liquidación del impuesto sobre adquisición de inmuebles que formula el indicado fedatario informada al contribuyente, constituye el primer acto de aplicación de los preceptos legales que lo regulan y, por ende, genera la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no se impugne dentro de los 15 días siguientes a aquel en que el quejoso (adquirente) tuvo conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se precise la liquidación y el sustento legal de dicha actuación, cuestión que necesariamente debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba previstos por la ley.”

b) Cobro y recaudación

La segunda facultad que tiene un sujeto activo, es el cobro y recaudación, entendiéndose por esto el recibir el pago de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

A nivel federal, la recaudación de las contribuciones está encargada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual realiza esta función mediante su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria. Así se establece en el segundo párrafo del artículo 4 del Código Fiscal Federal, donde se dispone que: “*La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se*

destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice”.

Las autoridades federales por lo general reciben sus conceptos a través de pagos que se realizan en las instituciones bancarias utilizando los formatos DPA “Hoja de ayuda para el pago en ventanilla bancaria de derechos, productos y aprovechamientos”. Estos pagos los recibe el SAT y posteriormente acredita al ente gubernamental el pago recibido.

Por lo que ve a los aprovechamientos es importante recordar que la mayoría de las multas impuestas a nivel federal que no son fiscales, son recaudadas por las entidades o los municipios que tienen celebrado convenio con la federación en materia de colaboración administrativa en materia fiscal federal.

Es importante mencionar que no todos los conceptos que reciben las autoridades de los particulares en ejercicio de sus funciones son contribuciones o aprovechamientos. Por ejemplo, las tarifas que cobra el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial se consideran una contraprestación por los servicios que genera, pero no son derechos toda vez que no se destinan a sufragar el gasto público ni están previstos en la Ley Federal de Derechos. Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó en Junio de 2014 en la Jurisprudencia con número de registro 2006671 y rubro “Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial. Las tarifas que fija por los servicios que presta no se rigen por los principios de justicia tributaria”, que:

“Conforme a los artículos 1o., párrafo primero, de la Ley Federal de Derechos y 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, las tarifas que fija el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial por los servicios que presta no participan de la naturaleza de las contribuciones, específicamente de los derechos, ya que se trata de contraprestaciones que se pagan por recibir un servicio que presta un organismo público descentralizado y, además, los ingresos que éste percibe por ese concepto no

están destinados a sufragar el gasto público, sino a incrementar su patrimonio para fortalecerlo financieramente y lograr una mayor autonomía de gestión en el cumplimiento de su objeto. En consecuencia, las tarifas indicadas no se rigen por los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre otros, el de legalidad tributaria, sin que ello implique que se deje al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de su monto, toda vez que la Junta Directiva del mencionado organismo debe observar, en lo conducente, los lineamientos previstos por el citado artículo 1o. para fijar y actualizar el monto de los derechos, lo que además de impedir que se cobre una tarifa que no guarde relación con el costo del servicio, es acorde con los derechos de legalidad y seguridad jurídica reconocidos por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.”

Similar criterio se ha fijado respecto a las tarifas que cobra la Comisión Federal de Electricidad en la tesis de rubro: *“Tarifa para cubrir el suministro de energía eléctrica. Su fijación o modificación no se rige por el principio de legalidad tributaria”* y número de registro 2006382.

En el Estado de Querétaro, la recaudación está confiada a la Secretaría de Planeación y Finanzas, como se dispone en el primer párrafo del artículo 9 del Código Fiscal del Estado de Querétaro: “La administración y recaudación de las contribuciones que establezca la Ley de Ingresos será competencia de la Secretaría de Planeación y Finanzas, sus dependencias y órganos auxiliares”.

Es importante aclarar que el cobro y recaudación no implica la facultad de la autoridad de requerir el pago, sino únicamente el recibirlo. Esto quiere decir que hay oficinas que su única función es la de recibir pagos, así se puede apreciar del texto de los dos artículos antes citados, donde a nivel federal se dice que la SHCP puede autorizar oficinas y a nivel local, dice que la SPF podrá contar con órganos auxiliares.

Incluso da más claridad en el tema, que en el segundo párrafo del artículo 9 del Código Fiscal local, se dispone que: “Para lograr un mejor y más exacto cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal se considerará como auxiliares

de las dependencias receptoras a todas las autoridades del Estado, ya sean judiciales o administrativas”.

c) Facultad económica coactiva

Cuando el contribuyente no cumple de manera espontánea sus obligaciones, entonces no es suficiente que la autoridad se limite a recaudar los pagos, sino que es necesario que ésta requiera el cumplimiento coercitivamente, de ahí el nombre de “facultad económica coactiva”.

El procedimiento económico coactivo es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económica-coactiva, es decir, su facultad de exigir del contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles; sin necesidad de que intervenga el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

Esta tercera facultad de los sujetos activos, dependiendo el sistema y la materia en que se utilice, recibe diversos nombres. En México, se le conoce en lo general como “Procedimiento Administrativo de Ejecución” o PAE por sus siglas, mientras que en materia aduanera específicamente se le denomina “Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera” o PAMA.

Rodríguez Lobato (1983, p. 201-204) manifiesta que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la administración, desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de

ese crédito y aunque dicho deudor pueda discutir la legalidad del mismo, para hacerlo debe instaurar un procedimiento autónomo para dirimir esa controversia.

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre el cumplimiento de los particulares a sus obligaciones fiscales, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir de que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo este cumplir u obedecer lo resuelto. Sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente, ya sea porque se le impone una obligación indebida, no tenga como pagar o bien porque de alguna forma se afecta su esfera jurídica. Ante esta situación, ¿Cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?

En el campo del derecho administrativo y por ende, el derecho fiscal, la doctrina da una solución al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la administración procede en forma directa, es decir, sin intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Esta posibilidad de acción directa constituye lo que la doctrina se conoce con el nombre de “carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas” y está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa, no están sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales en el procedimiento judicial.

Sin embargo desde el siglo pasado se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad económica coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o Garantías Individuales. Sobre ello, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las

garantías constitucionales basándose principalmente, en la opinión vertida por Ignacio Vallarta en su estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económica coactiva.

En su obra “Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva”, Vallarta (2016, p. 41) considera que la obligación de contribuir al gasto público es una obligación de orden político, no contractual, ya que nace de la obligación de contribuir al mantenimiento de la patria equiparable a defenderla mediante el uso de las armas. Por lo tanto, dicha obligación no depende de la voluntad y consentimiento del individuo de querer cooperar o no, sino que es una obligación netamente administrativa que corresponde únicamente al poder ejecutivo hacer válida tras el incumplimiento, a través del procedimiento administrativo de ejecución sin necesidad de acudir previamente a los órganos judiciales.

Vallarta (2016, p. 64-65) soporta el procedimiento administrativo de ejecución en que “el fisco no pelea despojado” ya que en su opinión el impuesto que se cobra es propiedad de la Hacienda Pública y el contribuyente es un mero detentador del mismo. También considera que el más favorecido con éste cobro no es el erario, sino los causantes mismos, ya que:

“al no dejárseles atrasar en sus respectivos pagos por medio de la eficacia de la cobranza, se les evitan los perjuicios de las ejecuciones que pueden hasta arruinarlos, supuesto que cuando el adeudo es corto, es fácil su pago, y cuando aquél se aumenta y recarga, la cobranza se dificulta, y el apremio en muchos casos es ruinoso para el deudor.” (p. 69)

Así pues, este problema sido largamente estudiado tanto en la doctrina administrativa como la jurisprudencia. Gabino Fraga, citado por Rodríguez Lobato (1983), dice que está convencido de la absoluta necesidad de que el poder administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los

impuestos, pues otra manera el estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas. En apoyo de la anterior afirmación este tratadista hace un examen de los diversos momentos del PAE, para poder determinar si ellos constituyen actos que por su naturaleza deben ser conocidos por la autoridad administrativa o por la autoridad judicial, examen en que se precisan los siguientes puntos:

- La liquidación o determinación del adeudo no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial sino que, por los efectos que produce debe reportarse como un acto administrativo.
- El requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aún en el dominio de las relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante dos testigos.
- El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea por su naturaleza intrínseca jurisdiccional, pues los procedimientos de ejecución aún de resoluciones judiciales, no son de ninguna manera actos judiciales, sino actos materiales por los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, en los casos en que hay oposición a la acción expedita de los miembros del poder judicial y por ello, considera que si en los casos judiciales de ejecución puede hacerse por el poder ejecutivo, no ve motivo para que tratándose de una resolución administrativa, no puede hacerse el embargo también por la misma autoridad.

- El remate, que no implica tampoco ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial

Sólo queda en su opinión, la aplicación de bienes en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad de contribuyentes, y sobre ello convienen que aunque la privación no constituyen un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, de acuerdo con el sistema adoptado por nuestra constitución, se ha puesto bajo la salvaguarda de los tribunales el derecho a la propiedad, de tal manera que de él no puede ser privado ninguna persona sin que aquellos intervengan. Por lo anterior, considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad sino mediante juicio seguido ante los tribunales establecidos, sin embargo considera que este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

Otras facultades relevantes en materia tributaria

Las tres facultades antes mencionadas son las que toda autoridad debe tener, para considerarse un sujeto activo pleno. Sin embargo, adicionalmente debe contar con otras facultades en materia tributaria, las cuales se mencionan a continuación en materia federal haciendo la precisión que a nivel local existen disposiciones muy similares o idénticas:

Facultades de Comprobación: son aquellas que le permiten fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

A nivel federal, estas facultades se encuentran previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (2016), que a continuación se transcriben:

“**Artículo 42.-** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Se deroga.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

Adicionalmente, en materia aduanera las autoridades fiscales tienen el Reconocimiento Aduanero, previsto en los artículos 2 fracción VIII y XV y 43 de la Ley Aduanera (2016), en el que se dispone que:

“ARTICULO 2o. Para los efectos de esta Ley se considera:

VIII. Mecanismo de selección automatizado, el mecanismo que determinará si las mercancías se someterán a reconocimiento aduanero.

XV. Reconocimiento aduanero, el examen de las mercancías, así como de sus muestras que lleven a cabo las autoridades para allegarse de elementos que ayuden a cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante la autoridad aduanera, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional.

ARTICULO 43. Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el pedimento o aviso consolidado, ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección automatizado que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal. Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, se entregarán éstas de inmediato...”.

Cabe mencionar que el reconocimiento aduanero tiene una particularidad que la distingue de todas las demás facultades fiscalizadoras, y es que por ministerio de ley la autoridad aduanera puede delegar su función en particulares autorizados para ello por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes reciben el nombre de “dictaminadores aduaneros”.

Facultades para resolver recursos: En el artículo 8 de la Constitución Federal, se dispone que los funcionarios y empleados públicos deben respetar el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa. Gracias a esta garantía, es que en materia fiscal se ha establecido la figura del Recurso, para que la autoridad emisora del acto jurídico pueda revisar la legalidad de su actuar sin necesidad de recurrir en la vía jurisdiccional a la defensa de los derechos del contribuyente.

Como regla general en la Administración Centralizada, en el Título Quinto, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación (2016) se establece el Recurso de Revocación, el cual sirve para que el contribuyente solicite a la autoridad fiscal que revise su actuar en los actos administrativos previstos en el artículo 117:

“I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. b) Nieguen la devolución de cantidades que

procedan conforme a la Ley. c) Dicten las autoridades aduaneras. d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código; II.- Los actos de autoridades fiscales federales que: a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código. b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados. c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.”

En materia paraestatal, también se encuentra que ante el IMSS se puede tramitar el Recurso de Inconformidad conforme al artículo 294 de la Ley del Seguro Social y su reglamento, y ante el INFONAVIT también existe un Recurso de Inconformidad conforme al artículo 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y su Reglamento.

Facultades para cancelar créditos fiscales: Las autoridades fiscales se encuentran obligadas a recaudar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, sin importar el sujeto o el monto. Sin embargo, cuando un crédito fiscal es incosteable o los sujetos pasivos se encuentran insolventes, la autoridad fiscal tiene la facultad de cancelar un crédito fiscal a fin de evitar incurrir en gastos que le impliquen una pérdida.

En materia federal, conforme al artículo 146-A del Código Fiscal Federal, corresponde a la SHCP el cancelar optativamente créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Es importante mencionar que la cancelación de los créditos a que se refiere el citado artículo no libera de su pago, por lo cual el sujeto pasivo sigue teniendo la obligación de pagar el crédito debido de manera espontánea, o si cambian las situaciones de insolvencia e incosteabilidad, el sujeto activo tiene la obligación de requerir nuevamente su pago en uso de sus facultades económico-coactivas. Únicamente cuando un crédito fiscal lleve cinco años registrado en la subcuenta especial de créditos incobrables, la autoridad está facultado para declarar su extinción por imposibilidad práctica de cobro.

Facultades para condonar créditos fiscales: A pesar de que la autoridad fiscal tiene la obligación de recaudar los créditos fiscales, hay una excepción de ley donde se le autoriza para que condone créditos fiscales a fin de beneficiar a los acreedores de un sujeto que se encuentra en estado de insolvencia, de manera que éstos sufran menos pérdidas.

Conforme al artículo 146-B del Código Fiscal Federal, tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales pueden condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y se cumplan los requisitos establecidos en el citado artículo.

Facultades para autorizar el pago en parcialidades: La autoridad fiscal debe ser flexible en el cobro de los créditos, ya que si exige el pago inmediato de la totalidad es probable que sea imposible cumplir para el contribuyente. Por ello, conforme al artículo 66 del Código Fiscal Federal, las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes pueden autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades. Para que se otorgue la autorización, es necesario que los contribuyentes lo pidan así y liquiden el veinte por ciento del crédito al momento de solicitar la autorización del pago a plazos.

Facultades para suspender el procedimiento administrativo de ejecución: Como se ha comentado en el apartado de la facultad económica coactiva, una vez que el crédito fiscal es exigible la autoridad debe ordenar el procedimiento administrativo de ejecución a fin de hacer efectivo el crédito fiscal a cargo del contribuyente. Sin embargo, la autoridad puede suspender dicho procedimiento cuando el contribuyente así lo solicite y garantice el interés fiscal conforme al artículo 141 del Código Fiscal.

Entre las causas para suspender el PAE se encuentra la solicitud de prórroga para el pago de créditos fiscales, la controversia en caso de bienes embargados por la autoridad que pretenda aplicarse y que ya cuenten con un gravamen previo y la solicitud de condonación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras.

De igual manera, la autoridad debe de suspender el cobro del crédito cuando el contribuyente interponga ante ella un recurso de revocación o de inconformidad, toda vez que de resultar fundado tendría que restituir al contribuyente el monto pagado, ocasionando con esto un daño al erario por los gastos de ejecución y administrativos que hubiera erogado innecesariamente.

Facultades Sancionadoras: A fin de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones sustantivas y formales, las autoridades fiscales cuentan con facultades que les permiten imponer multas derivadas de las infracciones a las disposiciones fiscales, desalentando así el incumplimiento. Dicha facultad se encuentra prevista en el capítulo I del Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación.

Conforme al artículo 75, la autoridad debe fundar y motivar su actuar al imponer las sanciones, teniendo en cuenta agravantes como la reincidencia, el uso de documentación falsa, la destrucción de documentación, la omisión en el entero de las contribuciones retenidas o que la infracción sea continuada.

Así mismo, la autoridad puede reducir las multas impuestas cuando el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 70-A.

Facultades de Devolución: Conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Lo anterior tiene especial relevancia cuando por ejemplo, al hacer el cálculo anual del impuesto, se determina que los pagos que se realizaron a lo largo del ejercicio fiscal fueron en exceso, motivo por el cual es procedente solicitar la devolución del sobrante. Así mismo, puede ser que se pague algún monto por equivocación o que se pague bajo protesta para evitar que la contribución o el aprovechamiento genere accesorios, pero solicitando posteriormente la devolución de la cantidad pagada indebidamente.

Facultades de Compensación: En el artículo 23 del Código Fiscal Federal, se establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos

federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Esto es particularmente útil debido a que la autoridad fiscal usualmente está dispuesta a compensar los montos que los contribuyentes pagaron en exceso, no así cuando se solicita la devolución ya que siempre procuran poner trabas para regresar a los interesados los montos pagados en exceso.

Cabe mencionar que los contribuyentes que una vez ejercida la compensación tengan remanente, pueden solicitar la devolución del sobrante.

2.3.3. Los sujetos activos centralizados

En un sistema federal como el de México, se pueden ubicar en tres categorías los sujetos activos de la obligación tributaria principal: los federales, los estatales y los municipales. Sin embargo, derivado de las recientes reformas constitucionales, existe una cuarta categoría, la Ciudad de México, que antes se regía como Distrito Federal.

Federales

Tradicionalmente, la recaudación tributaria federal en este país se ha realizado de manera centralizada, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 31 de Diciembre de 1935, 21 de diciembre de 1946 y 24 de diciembre de 1958 y la ahora vigente Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) del 29 de diciembre de 1976 hasta su última reforma del 30 de diciembre de 2015 ya que en la fracción XI del artículo 31 se establece que le corresponde “*Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales*”, lo cual puede ser incluso mediante el uso de la fuerza.

Rodríguez Mejía (2003) comenta que para la generalidad de las gentes, la función que se acaba de enunciar constituye prácticamente todo el quehacer del fisco, y la consideran de tal trascendencia que sola es suficiente para calificar a la Secretaría de Hacienda como la dependencia de mayor importancia del Ejecutivo. Sin calificar el criterio popular sobre la función de la dependencia que se estudia, se entiende que el cobro de los ingresos del Estado que se menciona es de tal importancia, que sin el mismo resulta imposible el funcionamiento de dicha entidad.

Cuando la fracción IV del artículo 31 constitucional indica que dicho cobro ha de ser "*en los términos de las leyes aplicables*", está reiterando que como ha de recordarse, señala que la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, ha de ser de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Por lo que hace a vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal aseguramiento es complementario de la función de cobro de los ingresos estatales, pues esta última función (de cobro) resultaría poco eficaz si el fisco no vigilase y asegurase el cumplimiento de las disposiciones relativas a dicho cobro, ya que la obligación de hacer efectivo éste, se quedaría falsamente sustentada en la buena voluntad de los contribuyentes, y dicha buena voluntad no existe generalmente.

Debido a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público según la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal tiene facultades que no tienen un fondo fiscal auténtico, las que sí son de naturaleza fiscal se han desvinculado del resto y le han sido entregadas a su órgano desconcentrado llamado "Servicio de Administración Tributaria" y conocido popularmente por sus siglas y marca "SAT" mediante la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria nació el 15 de diciembre de 1997 con el “DECRETO por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras” que proveyó en su Artículo Primero la “Ley del Servicio de Administración Tributaria”.

El 1 de julio de 1997 entró en funciones y su Reglamento Interior se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de ese mismo año; éste órgano sustituyó en sus funciones a la Subsecretaría de Ingresos, de la cual se eliminaron la Dirección General Política de Ingresos; la Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y la Coordinación General de Administración. Actualmente, la estructura orgánica básica del SAT quedó conformada de la siguiente manera:

A. Jefatura;

B. Unidades Administrativas Centrales:

I. Administración General de Recaudación:

II. Administración General de Aduanas:

III. Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

IV. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior

V. Administración General de Grandes Contribuyentes:

VI. Administración General de Hidrocarburos:

VII. Administración General de Servicios al Contribuyente:

VIII. Administración General Jurídica:

IX. Administración General de Planeación:

X. Administración General de Recursos y Servicios:

XI. Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información:

XII. Administración General de Evaluación:

C. Unidades Administrativas Desconcentradas, y

D. Aduanas.

Estatales

Por disposición en el artículo 40 constitucional, los Estados miembros de la federación son libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior. Por tanto, pueden organizar libremente sus haciendas públicas, salvo las limitaciones que la propia Constitución establece.

Los estados pueden expedir sus leyes de ingresos y aprobar sus presupuestos de egresos, a través de sus respectivas legislaturas; y las funciones administrativas en materia fiscal las realizan a través de las tesorerías estatales (De la Garza, 1988, p. 90).

En el Estado de Querétaro, podemos ubicar como Sujeto Activo a la Secretaría de Planeación de Finanzas, ya que así se establece en los artículos que a continuación se transcriben total o parcialmente de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro (2016):

“Artículo 2. El ejercicio del Poder Ejecutivo del Estado, corresponde al Gobernador, quien tendrá las atribuciones, facultades, funciones y obligaciones que le señalan la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Constitución Política del Estado de Querétaro, esta Ley y las demás disposiciones legales aplicables.

...

Artículo 3. Para el despacho de los asuntos que competan al Poder Ejecutivo, el gobernador el Estado se auxiliará de las dependencias y organismos que señale la presente Ley, y las demás disposiciones relativas.

Artículo 19. Para el estudio, planeación, despacho y ejecución de los asuntos de la administración pública del Estado, auxiliarán al titular del Poder Ejecutivo las siguientes dependencias:

- I. La Secretaría...
- II. La Secretaría de Planeación y Finanzas...

Artículo 22. La Secretaría de Planeación y Finanzas es la dependencia encargada de la administración financiera y tributaria de la hacienda pública del Estado y le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Elaborar...
- II. Recaudar las contribuciones, productos y aprovechamientos que correspondan al Estado...”

Por último cabe mencionar que durante muchas décadas, los fiscos de los Estados en general guardaron un considerable atraso técnico respecto al Fisco Federal. A partir de 1970, se inició una labor de acercamiento entre el fisco federal y los estatales, lo cual resultó en la creación del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, y la celebración de numerosos convenios de coordinación fiscal, lo cual desembocó en la creación de la Ley de Coordinación Fiscal que obligó a los estados a profesionalizar sus actividades recaudatorias.

Municipales

De acuerdo con el artículo 115 Constitucional, la hacienda pública de los municipios se integra de las contribuciones que decreta la legislatura del estado al que pertenezcan. Por tanto, la actividad financiera municipal se reduce a recaudar los ingresos y a erogarlos de acuerdo con los presupuestos que aprueban las legislaturas locales. Esa actividad la realizan a través de las tesorerías municipales.

En el Estado de Querétaro, podemos ubicar como Sujeto Activo en los municipios a la dependencia encargada de las finanzas públicas que cada ayuntamiento determine a través de sus reglamentos municipales, ya que así se establece en los artículos que a continuación se transcriben total o parcialmente de la Ley Orgánica Municipal del Estado de Querétaro (2016):

“ARTÍCULO 44.- Cada Municipio tendrá como estructura administrativa la que determinen sus reglamentos, pero en todo caso contará con una Secretaría del Ayuntamiento, una Dependencia Encargada de las Finanzas Públicas Municipales; una Dependencia Encargada de la Administración de Servicios Internos, Recursos Humanos, Materiales y Técnicos del Municipio; una Dependencia Encargada de la Prestación de Servicios Públicos Municipales y otra de la Ejecución y Administración de Obras Públicas; así mismo habrá una Dependencia Encargada de la Seguridad Pública, Policía Preventiva y el Tránsito Municipal.

ARTÍCULO 48.- La dependencia encargada de las finanzas públicas, tendrá a su cargo la recaudación de los ingresos municipales así como su erogación, de conformidad con los planes y programas aprobados. Esta dependencia, contará con las oficinas que requiera el cumplimiento de sus funciones, y con un titular que no podrá ser miembro del Ayuntamiento.

Para el desempeño de sus responsabilidades tendrá como facultades y obligaciones las siguientes:

I. ...

II. Recaudar los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones que correspondan al municipio”.

El Distrito Federal, ahora Ciudad de México

La Ciudad de México es un orden jurídico diferente a la federación, los estados y los municipios, sin embargo, además de tener la facultad de establecer sus propias contribuciones (potestad tributaria) también tiene la facultades de cobrar sus contribuciones, por lo tanto, se trata de un sujeto activo que tiene las mismas facultades que los demás sujetos activos que ya se han comentado.

En los artículos 44 y 122 de la Constitución Federal, se dispuso que el Distrito Federal es una entidad federativa, lo cual lo ubicaría en estricto sentido al ámbito local que se ha comentado en el apartado de “estatales” del punto 2.3.3. de este trabajo. Sin embargo, no cuenta exactamente con la misma estructura ya que en el texto de la Constitución Federal se puede ver que marcadamente hace una diferencia al referirse siempre a la Ciudad de México como un ente separado de las demás entidades. Como ejemplos, se menciona que en lugar de Municipios hay demarcaciones territoriales administradas por un Alcalde y que en lugar de gobernador, tiene un Jefe de Gobierno.

Pese a lo anterior, sí tiene legislatura pues así se establece en el artículo 71 fracción III de la Constitución, motivo por el cual tiene potestad tributaria y puede establecer las contribuciones necesarias para sostenerse conforme al 31 fracción IV, a la vez que está dotado de todas las facultades de las que goza un sujeto activo y que se han mencionado anteriormente.

2.3.4. Los sujetos activos paraestatales

Como se ha desarrollado en el primer capítulo del presente trabajo, la administración pública federal se divide en centralizada y descentralizada o paraestatal. Esta

administración paraestatal no pertenece al ejecutivo federal debido a que tiene personalidad jurídica propia, sin embargo su razón de ser es el auxiliar al titular del ejecutivo en el ejercicio de sus funciones.

En relación con los organismos públicos descentralizados, existe una variación de los mismos en México llamada “Organismos Fiscales Autónomos”, que al día de hoy únicamente son los organismos descentralizados que conforme a la fracción III del artículo 14 de la LFEP tienen como objeto la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social. En este país tuvieron su origen cuando se dotó al Instituto Mexicano del Seguro Social de facultades coactivas para hacer efectivos los créditos fiscales a su favor, ya que al publicarse la Ley del Seguro Social, el 19 de enero de 1943, su artículo 135 estaba redactado de la siguiente forma: “*El título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo*”. Resultaba ineficaz esta disposición para el funcionamiento del régimen obligatorio y sostener los objetivos de la institución, porque el instituto tenía forzosamente la obligación de iniciar juicios ante los tribunales del fuero común como cualquier particular.

Moreno Padilla (2008) relata en su artículo “Implicaciones Fiscales de la Seguridad Social”, que el término “organismo fiscal autónomo” se empleó por primera ocasión en el decreto que reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social que expidió el presidente Manuel Ávila Camacho en uso de las facultades extraordinarias de que gozaba, de fecha 4 de noviembre de 1994; no obstante la antigüedad que tiene el mismo, la doctrina y la jurisprudencia no lo han abandonado, puesto que ha sido poco explorado en sus condiciones de esencia y especialmente en los atributos de que se encuentra revestido.

Inicialmente, deberá señalarse que todo hecho generador de crédito fiscal conduce a una relación jurídica tributaria que como cualquier obligación de carácter jurídico tiene como elementos un sujeto activo que puede exigir el cumplimiento de la prestación, otro sujeto pasivo obligado a cumplir dicha obligación y el objeto de la misma, que será la referida prestación, la cual se puede presentar en una obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar.

En materia tributaria las relaciones jurídicas más importantes son la principal, las accesorias y las formales, las cuales se desprenden la misma por tratarse de obligaciones ex lege y en donde el sujeto pasivo tiene esta calidad por la simple realización del supuesto normativo, de acuerdo con la moderna terminología de las leyes fiscales, se convierte en contribuyente de un gravamen fiscal, siendo este el origen de la relación principal y a la cual se referirá en este caso.

Al momento mismo en que se genera la responsabilidad del contribuyente, tienen frente a un ente acreedor que puede exigir cumplimiento de la obligación, esto es, el pago. Normalmente el sujeto activo es una autoridad revestida de plenas atribuciones y es el encargado de vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como de exigir la plena satisfacción del interés fiscal.

En ocasiones, debido al crecimiento del Estado y por la naturaleza de los gastos, se presentaron, especialmente en España, los llamados ingresos de parafiscalidad, que no figuraban en los presupuestos generales del Estado, que estaban afectados a gasto directo y específico y eran recaudados por organismos distintos a los propiamente fiscales.

Villaseñor (1991, p. 502) comenta que autores como Morselli, Sáinz de Bujanda y Trotabas, coinciden en considerar que los ingresos parafiscales obtenidos, se excluyen del total de las percepciones que el Estado debe recibir para el cumplimiento de sus fines

y que, por el contrario, más bien pueden asimilarse a la de una cuota que por solidaridad y con fines sociales se entregan a los entes encargados de su administración, control y consecución del objetivo para el que son cubiertas. Según otros autores, consideran que por su incidencia y la afectación a un fin general, así como obligatorio, participan de la naturaleza de los impuestos, o a lo sumo, se encontrarán ubicadas en un punto intermedio. Lo cierto es que, independientemente de todas las elucubraciones doctrinarias efectuadas, a la fecha es totalmente aceptado el que las aportaciones de previsión o seguridad social forman parte de las denominadas contribuciones parafiscales ya que aún cuando las contribuciones de seguridad social no ingresan a las arcas fiscales, con lo cual pudiera contravenirse con las características que forman la naturaleza de las contribuciones en general, la mayoría de los tratadistas manifiestan que tal situación carece de relevancia, ya que el principio de unidad de caja representa tan sólo la validez de técnica formal, que actualmente ha perdido la importancia doctrinaria de otra época.

Por esta situación se crearon los organismos que deberían captar los ingresos y al mismo tiempo realizarían el gasto afectada un fin determinado, en cuyo caso referido organismo recaudador se convertía en autoridad por disposición legal, con todas las implicaciones legales que esto representa.

Por autoridad se puede considerar la que está legitimada de los términos del artículo 16 constitucional para afectar en la órbita de sus atribuciones la esfera jurídica de los particulares, disponen pues de la fuerza de la ley para mandar y ser obedecidas.

Precisamente por ese apoyo que les otorga la ley no puede excederse en sus atribuciones, porque en este caso serían incompetentes, arbitrarias o autoridades de facto. De acuerdo con los principios constitucionales, las autoridades solo están

facultadas en todo aquello que la propia ley les señala, sin que puedan ampliar o modificar estas facultades.

Podemos concretar las características de los organismos fiscales autónomos de la siguiente forma:

- a) Son organismos distintos a las dependencias fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- b) Actúan de acuerdo con la ley a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.
- c) Por disposición legal son administradores de tributos.
- d) Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.
- e) Por las razones apuntadas, se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

Esta descripción de organismo fiscal autónomo tiene características peculiares en el derecho positivo mexicano que le dan particularismo, porque no se origina en el derecho comparado en la forma excepcional como existe en México, ya que muchos países los servicios de Seguridad Social se ofrecen y administran por dependencias del ejecutivo central, y en otros existen organismos que en forma parcial ofrecen con autonomía estos servicios, como es el caso de Brasil que tiene tres diferentes agencias para ofrecer servicios de seguridad social.

En México, los beneficios de la Seguridad Social se proporcionan y se administran en forma integral por organismos descentralizados de Seguridad Social, como son: Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto del fondo Nacional de la Vivienda para los

Trabajadores, Instituto de Seguridad de las Fuerzas Armadas, así como algunos otros de carácter regional. Sólo a 2 de estos organismos, el IMSS y el INFONAVIT, el legislador los dotó de características adicionales y particulares al convertirlos en órganos de autoridad que en forma independiente a la administración central se encargan de administrar y recaudar, inclusive en la vía coactiva, las aportaciones de seguridad social; esta calificación se originó en fines programáticos del legislador, cuando se trata de institutos que obtienen los recursos en forma primordial de los particulares, ya que respecto a los que ofrecen servicios a servidores públicos, el estado se encarga de suministrar los recursos por la vía presupuestaria y lógicamente no coactiva.

El esquema de organismo fiscal autónomo es una de las formas en que el Estado moderno responde a la eficacia de la Seguridad Social, no obstante que en diversos países esta misma eficacia se presenta en la propia esfera de la administración pública. En otros países, como es el caso de Costa de Marfil, las cajas nacionales de previsión social cambian de régimen por instituciones de seguridad social de derecho privado.

IMSS

El Instituto Mexicano del Seguro Social, es la institución con mayor presencia en la atención a la salud y en la protección social de los mexicanos desde su fundación en 1943, para ello, combina la investigación y la práctica médica, con la administración de los recursos para el retiro de sus asegurados, para brindar tranquilidad y estabilidad a los trabajadores y sus familias, ante cualquiera de los riesgos especificados en la Ley del Seguro Social (2016). Hoy en día, más de la mitad de la población mexicana, tiene algo que ver con el Instituto, hasta ahora, la más grande en su género en América Latina (IMSS, 2016).

La misión del IMSS es *“ser el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional, para todos los trabajadores y trabajadoras y sus familias”*. Su visión es *“Por un México con más y mejor seguridad social”*.

El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene un mandato legal derivado del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su misión es ser el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional, para todos los trabajadores y sus familias. Es decir, el aumento en la cobertura de la población se persigue como un mandato constitucional, con un sentido social. Por su parte, el Artículo 2 de la Ley del Seguro Social establece que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

Como institución administradora de fondos, el IMSS Administra los distintos ramos de seguro que prevé la Ley del Seguro Social, requiriendo de una adecuada gestión de las contribuciones y los recursos financieros para proporcionar las prestaciones en especie y en dinero; y en su carácter de organismo fiscal autónomo conducirá una recaudación eficaz logrando la transparencia y el control en la información que genera. Como entidad prestadora de servicios, Fomenta la salud de la población trabajadora asegurada y de sus familias, de los pensionados y de los estudiantes de manera integral, a través de la provisión de servicios preventivos y curativos médicos, de guarderías y de prestaciones económicas y sociales previstos en la Ley del Seguro Social.

En su estructura orgánica, el IMSS cuenta con los siguientes órganos superiores: la Asamblea General, el Consejo Técnico, la Comisión de Vigilancia y la Dirección General.

La Asamblea General es la autoridad suprema del instituto y se integra por treinta miembros designados de la siguiente manera: diez por el ejecutivo federal, diez por las organizaciones patronales y diez por las organizaciones de los trabajadores. Esta asamblea es presidida por el Director General, sesiona ordinariamente hasta dos veces al año y discute para su aprobación o modificación, en su caso, el estado de ingresos y gastos, el balance contable, el informe financiero y actuarial, el informe de actividades presentado por el Director General, el programa de actividades y el presupuesto de ingresos y egresos para el año siguiente, así como el informe de la Comisión de Vigilancia.

El Consejo Técnico es el órgano de gobierno, representante legal y el administrador del Instituto y está integrado hasta por doce miembros, correspondiendo designar cuatro de ellos a los representantes patronales en la Asamblea General, cuatro a los representantes de los trabajadores y cuatro a los representantes del Estado, con sus respectivos suplentes. Ordinariamente los representantes del Estado son el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Secretario de Salud, el Secretario del Trabajo y Previsión Social y el Director General, sin embargo el ejecutivo federal puede disminuir hasta a la mitad la representación del Estado, debiendo en todo caso el Director General presidir el Consejo Técnico. Sus funciones se encuentran descritas en el artículo 264 de la Ley del Seguro Social.

La Comisión de Vigilancia se compone de dos miembros de cada uno de los tres sectores antes mencionados, siendo un total de seis. Sus funciones principales son vigilar

las inversiones, practicar auditorías, sugerir mejoras para el funcionamiento de los seguros, y elaborar un dictamen sobre el informe de actividades y los estados financieros elaborados por el consejo técnico.

La Dirección General está a cargo de un director elegido por el ejecutivo federal y entre sus principales funciones está el presidir la Asamblea General, el Consejo Técnico y ejecutar los acuerdos del propio consejo.

Como quedó descrito en el apartado anterior del presente trabajo, el IMSS es un organismo fiscal autónomo conforme al artículo 270 de la Ley del Seguro Social, en el que se dispone que *“El Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, se sujetará al régimen establecido en esta Ley, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva, con autonomía de gestión y técnica, en los ámbitos regulados en la presente Ley.”*

Como organismo fiscal autónomo, el IMSS es un auténtico sujeto activo toda vez que tiene las facultades de determinación, recaudación y ejecución que se han comentado en apartados anteriores conforme al artículo 271 en el que se dispone que:

“Artículo 271. En materia de recaudación y administración de las contribuciones que conforme a esta Ley le corresponden, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o., fracción II y penúltimo párrafo, del Código, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, el Instituto recaudará, administrará y, en su caso, determinará y liquidará, las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la misma y en lo no previsto expresamente en ella, el Código, contando respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que ese Código confiere a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.”

Lo anterior, ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la siguiente tesis del pleno:

“Época: Novena Época

Registro: 200146

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. TIENE CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO CON TODAS LAS FACULTADES INHERENTES.

A partir del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, en que se publicó la reforma al artículo 271 de la Ley del Seguro Social, se otorgaron atribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social para cobrar coactivamente las liquidaciones no cubiertas con oportunidad, mediante oficinas dependientes directamente del mismo, con sujeción al procedimiento administrativo de ejecución que establece el Código Fiscal de la Federación y con facultades para resolver los recursos propuestos en contra de dicho procedimiento, de manera tal que dicho Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos a su favor, establecer las bases de su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.”

INFONAVIT

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, mejor conocido como INFONAVIT, se creó el 21 de abril de 1972 mediante la promulgación de la Ley del INFONAVIT (2016), con la cual se daba cumplimiento al derecho a la vivienda de los trabajadores establecido en la Constitución Política de 1917. La forma consistió en reunir en un fondo nacional las aportaciones patronales del 5% del salario de cada uno de los trabajadores que tuvieran contratados para darles la oportunidad de obtener un crédito de vivienda o el derecho a que sus ahorros les fueran devueltos.

El Infonavit tiene como principales objetivos el Proveer soluciones financieras adecuadas a lo largo del ciclo de vida del trabajador que protejan e incrementen el valor de su patrimonio y Fomentar soluciones integrales de vivienda que mejoren la calidad de vida de los trabajadores, sus familias y comunidades, y que promuevan un desarrollo sustentable. Su misión es “generar valor para los trabajadores(as), sus familias y comunidades, a través de soluciones que les permitan incrementar su patrimonio y su calidad de vida de una forma sustentable, a lo largo de su vida laboral y durante su retiro, con base en el tripartismo y la autonomía”; mientras que su visión es “Contribuir a la prosperidad de México siendo la institución que acompaña al trabajador(a) a lo largo de su ciclo de vida, ofreciéndole soluciones que permitan incrementar el patrimonio y el bienestar de su familia y su comunidad” (INFONAVIT, 2016).

Conforme al artículo 7 de la Ley del Infonavit, la Asamblea General es la autoridad suprema del Instituto, el cual se integra en forma tripartita con cuarenta y cinco miembros designados de la siguiente manera: Quince por el Ejecutivo Federal, Quince por las organizaciones nacionales de trabajadores y Quince por las organizaciones nacionales patronales.

El Consejo de Administración previsto en los artículos 12 a 16 de la misma ley, que es quien resuelve sobre las operaciones del Instituto que por su importancia no sean competencia de la Asamblea General, está integrado por quince miembros, designados por la Asamblea General en la forma siguiente: cinco a proposición de los representantes del Gobierno Federal, cinco a proposición de los representantes de los trabajadores y cinco a proposición de los representantes patronales, ante la misma Asamblea General.

La Comisión de Vigilancia prevista en el artículo 17, se integra con nueve miembros nombrados de la siguiente forma: Tres a propuesta de los representantes del Gobierno Federal, tres a propuesta de los representantes de los trabajadores y tres a propuesta de los representantes patronales ante la Asamblea General. Su principal función es el vigilar que los integrantes de los Órganos del Instituto actúen conforme a la normatividad aplicable y con apego al Código de Ética del Instituto.

El Instituto cuenta con un Director General conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la ley, quien es nombrado por la Asamblea General a propuesta del Presidente de la República. Este Director es el representante legal del Instituto y cuenta con todas las facultades que corresponden a los mandatarios generales para pleitos y cobranzas, actos de administración y de dominio, y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la ley. Este director se apoya de dos Directores Sectoriales, que son el enlace con los representantes de los trabajadores y de los patrones.

Adicionalmente, el Instituto cuenta con un Auditor Externo, una Comisión de Inconformidades, un Comité de Transparencia y Acceso a la Información y con Comisiones Consultivas Regionales.

Como organismo fiscal autónomo, el INFONAVIT es un auténtico sujeto activo toda vez que tiene las facultades de determinación, recaudación y ejecución que hemos comentado en apartados anteriores conforme al artículo 30 en el que se dispone que:

“Artículo 30.- Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales. El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, para:

I.- Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.

Las facultades del Instituto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción contado a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. El plazo señalado en este párrafo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad previsto en esta Ley o se entable juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La prescripción de los créditos fiscales correspondientes se sujetará a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación;

II.- Recibir en sus oficinas o a través de las entidades receptoras, los pagos que deban efectuarse conforme a lo previsto por este artículo.

Las entidades receptoras son aquellas autorizadas por los institutos de seguridad social para recibir el pago de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previsto en la Ley del Seguro Social, de aportaciones y descuentos de vivienda al Fondo Nacional de la Vivienda y de aportaciones voluntarias.

El Instituto deberá abonar a la subcuenta de vivienda del trabajador el importe de las aportaciones recibidas conforme a este artículo, así como los intereses determinados de conformidad a lo previsto en el artículo 39, que correspondan al período de omisión del patrón. En caso de que no se realice el abono dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de cobro efectivo, los intereses se calcularán hasta la fecha en que éste se acredite en la subcuenta de vivienda del trabajador;

III. Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación...”

3. CAPÍTULO 3: LOS ENTES PÚBLICOS NO FISCALES

En el presente apartado se abordan diferentes entes públicos que tienen una gran interacción con la ciudadanía y que debido a la importancia de sus funciones, llegan a obtener facultades que tradicionalmente no le competirían. ¿Conviene entonces dotarlos de más facultades y convertirlos en verdaderos sujetos activos de la relación jurídico-tributaria? ¿Es su situación actual la mejor solución, o deberían incluso quitársele facultades que han adquirido con el tiempo?

3.1. Principales entes públicos no fiscales

Existen ciertos entes dentro de la administración pública, que por su trascendencia e interacción con el gobernado tienen un lugar especial. Se les denomina entes porque su naturaleza es variada: Secretarías, órganos desconcentrados u organismos descentralizados entre otros.

3.1.1. *La idea tradicional del sujeto activo de la relación jurídica tributaria*

Cuando se cita a los autores más reconocidos del derecho fiscal mexicano, se puede apreciar que tradicionalmente se ha concebido al sujeto activo como “al estado”. Se ha hablado mucho respecto al sujeto pasivo, quién es, cuándo está exento, cuándo se es de manera directa, subsidiaria o solidaria, etcétera. Y es que lo normal es que llame más la atención la pregunta “¿quién tiene que pagar?” en contraste con la pregunta “¿quién puede cobrar?”

Sin embargo, esta equiparación de sujeto activo equivale a estado, es cada vez más ineficiente o imprecisa, por decir lo menos. La maquinaria gubernamental ha crecido significativamente sin tener una línea doctrinaria clara de cuándo se debe de utilizar una figura específica dentro de la estructura administrativa. De ahí se ve que un organismo descentralizado pueda crearse tanto por el ejecutivo como por el legislativo, o que se

pueda elegir de manera prácticamente arbitraria por el gobernante en turno si la mejor manera de administrar un aspecto es mediante un órgano desconcentrado o apoyándose en la administración pública paraestatal.

Es precisamente esta falta de criterios objetivos lo que ha devenido que en la práctica, se tengan todo tipo de autoridades, sin que exista una certeza de quién puede hacer qué. Y no es referirse a un tema de fundamentación legal, pues eso es tan sencillo como citar una norma. Se refiere más bien a un problema doctrinario: ¿Qué tipo de organismo gubernamental debe hacer cada cosa?

Desde el punto de vista federal administrativo, se tienen diferentes figuras funcionando simultáneamente. Se encuentran la consejería, secretarías, comisiones, órganos desconcentrados, organismos descentralizados, fideicomisos, empresas de participación estatal mayoritaria y hasta los recién creados órganos reguladores coordinados en materia energética.

El problema es que al empezar a funcionar, se encuentran dilemas como: ¿Tiene personalidad? ¿Tiene patrimonio? ¿Tiene facultades? ¿Puede o no puede hacer algo? La respuesta a cada pregunta es diferente a la de las demás y tiene particularidades específicas.

En México se ha acostumbrado a que el Estado, la Federación o los Municipios puedan cobrar los impuestos. Pero no es tan fácil cuando se tiene que identificar a quién se le paga un derecho o una contraprestación a un servicio prestado por la administración pública descentralizada. El problema se incrementa cuando se tiene que identificar quién tiene facultades coercitivas para forzar su cumplimiento, es decir: ¿Quién puede cobrar la deuda?

En la práctica se tienen muchas autoridades, cada una realizando funciones en su área específica pero todas con dos necesidades en común: la necesidad de recursos y la necesidad de hacer cumplir sus determinaciones. ¿Cómo hacen para obtener recursos? ¿Cómo se impone la normativa frente a la voluntad del gobernado?

Estas preguntas han orillado a que las autoridades impongan multas, cobren derechos o gestionen recursos ante las autoridades federales, todo para que ni siquiera esté claro quién será el destinatario de dichas erogaciones. ¿será directamente la entidad que presta el servicio o sanciona? ¿será el erario federal, estatal o municipal?

3.1.2. Organismos gubernamentales similares a los sujetos activos en el TFJA

Anteriormente en el presente trabajo, se ha establecido que todo verdadero sujeto activo tiene tres características o atribuciones básicas:

- Liquidar créditos fiscales.
- Recibir el pago de los créditos.
- Exigir el pago de los créditos mediante el ejercicio de facultades económicas coactivas.

Por otro lado, se ha mencionado que hay autoridades que no cuentan con todas las facultades anteriores, pero que sin embargo tienen un importante peso contributivo al poder liquidar aprovechamientos o derechos y cobrarlos.

A fin de limitar el objeto de estudio del presente trabajo, pareció conveniente delimitarlo basándose en cuáles son las autoridades cuyos actos son más impugnados en el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Cabe mencionar que en la memoria anual 2015 publicada por el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no se especifica el ingreso de demandas por autoridad, únicamente por materia. Por lo anterior, a fin de elegir las autoridades a

analizar se consideró la Memoria Anual 2014, la cual en el periodo del 20 de noviembre 2013 al 19 de noviembre 2014, determina que las trece autoridades que más demandas recibieron en las salas del citado tribunal son:

Tabla 3.1

Demandas Ingresadas por autoridad ante las Salas Regionales del TFJA

Autoridad	Foráneas	Metropolitanas	Total
SAT	12,872	4,776	17,648
IMSS	7,597	7,327	14,924
ISSSTE	4,340	5,800	10,140
INFONAVIT	6,423	2,510	8,933
PROFECO	1,896	3,583	5,479
STPS	1,868	625	2,493
SCT	1,638	202	1,840
CONAGUA	723	432	1,155
PROFEPA	566	471	1,037
CFE	414	397	811
SSP	248	82	330
CONDUSEF	40	174	214
IMPI	84	43	127

Elaboración propia con base en Memoria Anual 2014 del TFJA

De las autoridades antes citadas, tenemos que como sujetos activos tradicionales se encuentran el SAT, el IMSS, el INFONAVIT y el ISSSTE ya que cuentan con las facultades mencionadas al principio de este apartado. De aquí cabe hacer mención que el ISSSTE a diferencia de los otros entes, tiene un Procedimiento Económico Coactivo diferente al tradicional Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que en lugar de tener que requerir al contribuyente el pago del crédito fiscal y en su caso realizar el embargo, el ISSSTE lo que hace es que conforme al artículo 22 párrafos quinto y sexto de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, cuando el sujeto pasivo no paga el crédito fiscal, solicita a la tesorería de la federación que le realice la transferencia de los fondos correspondientes.

De las demás entidades en la lista, la STPS, SCT y la SSP no tiene caso que sean analizadas, ya que al ser secretarías federales, no tenemos problema en entender su naturaleza dentro de la Administración Pública Federal Centralizada. No sobra mencionar que la Secretaría de Seguridad Pública a la fecha ya no existe, ya que fue reemplazada por la Comisión Nacional de Seguridad, dependiente de la Secretaría de Gobernación.

Causan más interés las entidades restantes, es decir, PROFECO, CONAGUA, PROFEPA, CFE, CONDUSEF e IMPI ya que pueden generar créditos fiscales ya sea por la vía de aprovechamientos o por el pago de derechos. De igual manera, algunas de ellas tienen facultades para recibir el pago de dichos créditos y/o facultades económicas coactivas.

3.2. Organismos más demandados en el TFJA

En el apartado 4.2 del presente trabajo, se analizarán cuáles son las características de cada una a fin de identificar si pueden ser considerados efectivamente como verdaderos sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

3.2.1. Análisis individual de la Procuraduría de la Defensa del Consumidor

Esta Procuraduría de la Defensa del Consumidor, mejor conocida como PROFECO, se rige por la Ley Federal de Protección al Consumidor (2016) y como su misión lo indica, protege y promueve los derechos de las y los consumidores, garantizando relaciones comerciales equitativas que fortalezcan la cultura de consumo responsable y el acceso en mejores condiciones de mercado a productos y servicios, asegurando certeza, legalidad y seguridad jurídica dentro del marco normativo de los Derechos Humanos reconocidos para la población consumidora (PROFECO, 2016).

Conforme a lo establecido en el artículo 20 de su ley, su naturaleza se define como un organismo público descentralizado de servicio social con personalidad jurídica propia y patrimonio propio con funciones de autoridad administrativa. Su patrimonio se integra de la siguiente manera conforme al texto del artículo 23:

- I. Los bienes con que cuenta;
- II. Los recursos que directamente le asigne el Presupuesto de Egresos de la Federación;
- III. Los recursos que le aporten las dependencias y entidades de la administración pública federal, estatal, municipal y del gobierno del Distrito Federal;
- IV. Los ingresos que perciba por los servicios que proporcione en los términos que señale la ley de la materia; y
- V. Los demás bienes que adquiera por cualquier otro título legal.

3.2.2. Análisis individual de la Comisión Nacional del Agua

La Comisión Nacional del Agua, mejor conocida como CONAGUA, tiene por misión preservar las aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes para su administración sustentable y garantizar la seguridad hídrica con la responsabilidad de los órdenes de gobierno y la sociedad en general (CONAGUA, 2016). Se rige por la Ley de Aguas Nacionales (2016).

Conforme a lo establecido en el artículo 9 de su ley, su naturaleza se define como un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Debido a su naturaleza de órgano desconcentrado, no cuenta con patrimonio propio pero sí tiene un presupuesto asignado dentro del Presupuesto de Egresos del año fiscal. Sin embargo, cabe mencionar que conforme al artículo 223 de la Ley Federal de Derechos, gran parte de los Derechos que se generen por servicios relacionados con el

Agua se deben destinar directamente a la CONAGUA, por lo cual se cree conveniente que dicha comisión deba contar con un patrimonio propio.

3.2.3. *Análisis individual de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente*

La Procuraduría Federal de Protección al Ambiente, mejor conocida como PROFEPA, es conforme a lo dispuesto en el artículo 2 fracción XXXI del Reglamento Interior de la SEMARNAT (2016), un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT) que tiene por misión el procurar la justicia ambiental mediante la aplicación y cumplimiento efectivo, eficiente, expedito y transparente de la legislación ambiental federal vigente a través de la atención a la denuncia popular y mediante acciones de inspección, verificación, vigilancia y uso de instrumentos voluntarios. Garantizar la protección de los recursos naturales y el capital natural privilegiando el enfoque preventivo sobre el correctivo así como las acciones de participación social.

Debido a su naturaleza de órgano desconcentrado, no cuenta con patrimonio propio pero sí tiene un presupuesto asignado dentro del Presupuesto de Egresos del año fiscal. Sin embargo, cabe mencionar que conforme al artículo 194-U segundo párrafo de la Ley Federal de Derechos (2016), gran parte de los Derechos que se generen por servicios prestados por la PROFEPA en materia de inspección y vigilancia se deben destinar directamente a la esta procuraduría, por lo cual podría ser conveniente que ésta contara con un patrimonio propio.

3.2.4. *Análisis individual de la Comisión Federal de Electricidad y de la Comisión Reguladora de Energía*

La Comisión Federal de Electricidad, mejor conocida como CFE, se rige por la Ley de la Comisión Federal de Electricidad (2016), en la cual se dispone en su artículo 2 que su

naturaleza es la de una empresa productiva del Estado de propiedad exclusiva del Gobierno Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios y gozará de autonomía técnica, operativa y de gestión. Su misión es prestar el servicio público de energía eléctrica con criterios de suficiencia, competitividad y sustentabilidad, comprometidos con la satisfacción de los clientes, con el desarrollo del país y con la preservación del medio ambiente (CFE, 2016).

En esencia, la CFE es un organismo público descentralizado ya que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio, sin embargo por tener un régimen jurídico especial previsto tanto a nivel constitucional como legal derivado de la llamada Reforma Energética publicada el 20 de diciembre de 2013, se le denomina como una Empresa Productiva del Estado.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de su ley, su patrimonio se constituye de los bienes, derechos y obligaciones que haya adquirido o se le hayan asignado, transferido o adjudicado; por los que adquiera por cualquier título jurídico, ministraciones presupuestarias o donaciones, así como por los rendimientos de sus operaciones y los ingresos que reciba por cualquier otro concepto.

Se considera que en los siguientes años disminuirá drásticamente el número de demandas hacia la CFE ya que con las reformas estructurales realizadas en materia energética, la CFE no podrá imponer ni cobrar multas, sino que éstas serán impuestas por la Secretaría de Energía o por la Comisión Reguladora de Energía (CRE) y serán cobradas por el Centro Nacional de Control de Energía. Por este motivo, en lo subsecuente se analizará también a la CRE.

La CRE es un órgano regulador coordinado en materia energética y como tal, se rige por la Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética (2016).

Conforme a lo dispuesto en su artículo 3, cuenta con autonomía técnica, operativa y de gestión; tiene personalidad jurídica y puede disponer de los ingresos derivados de los derechos y los aprovechamientos que se establezcan por los servicios que presta conforme a sus atribuciones y facultades.

3.2.5. Análisis individual de la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros

La Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros, mejor conocida como CONDUSEF, es un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, y tiene por misión el promover y difundir la educación y la transparencia financiera para que los usuarios tomen decisiones informadas sobre los beneficios, costos y riesgos de los productos y servicios ofertados en el sistema financiero mexicano; así como proteger sus intereses mediante la supervisión y regulación a las instituciones financieras y proporcionarles servicios que los asesoren y apoyen en la defensa de sus derechos (CONDUSEF, 2016).

La CONDUSEF se rige por la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros (2016), la cual establece en su artículo 4 la naturaleza de la Comisión y en su artículo 44 dispone que su patrimonio se conforma de la siguiente manera:

“Artículo 44.- El patrimonio de la Comisión Nacional está constituido por:

- I. Sus propiedades, posesiones, derechos y obligaciones;
- II. Los recursos que directamente le asigne el Presupuesto de Egresos de la Federación;
- III. El producto de las sanciones pecuniarias derivadas de la aplicación de esta Ley;
- IV. Los bienes muebles e inmuebles que la Federación transfiera a la Comisión Nacional para el cumplimiento de su objeto, así como aquéllos que adquiriera la propia Comisión Nacional y que puedan ser destinados a los mismos fines;
- V. Los intereses, rentas, plusvalías y demás utilidades que se obtengan de las inversiones que haga la Comisión Nacional, en los términos de las disposiciones legales, y
- VI. Cualquier otro ingreso respecto del cual la Comisión Nacional resulte beneficiario.”

3.2.6. Análisis individual del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial

El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, mejor conocido como IMPI, es la autoridad administrativa en materia de propiedad industrial y su naturaleza es la de un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio conforme al artículo 6 de la Ley de la Propiedad Industrial por la que se rige.

Cabe mencionar que ni en la Ley de la Propiedad Industrial, el Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial ni en el Reglamento del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, se fundamenta cómo se constituye el patrimonio de este instituto, lo que se considera es una grave laguna legislativa en su estructura orgánica.

3.2.7. Análisis comparativo de la naturaleza

De las autoridades antes mencionadas, tenemos que sus naturalezas jurídicas son las siguientes:

Organismos Públicos Descentralizados

De la lista de los entes elegidos para analizar, tenemos que son organismos públicos descentralizados la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), la Comisión Federal de Electricidad (CFE), Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros (CONDUSEF) y el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI).

En el artículo 14 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales (2016), se dispone que:

“Artículo 14.- Son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea:
I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias;
II. La prestación de un servicio público o social; o
III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.”

De este artículo tenemos que de nuestra lista únicamente la CFE se encuadra dentro de la fracción I ya que la planeación y el control del sistema eléctrico nacional, así como el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica se encuentran previstos como áreas estratégicas conforme al cuarto párrafo del artículo 28 Constitucional. En la fracción III, encuadrarían los actuales organismos fiscales autónomos como el IMSS, INFONAVIT o ISSSTE. Por lo cual, queda claro que los demás organismos que se analizan, se encuadran dentro del amplio espectro que da la fracción II, al sólo ser necesario que se preste un servicio público o social, es decir, prácticamente cualquier actividad que realice el gobierno.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de las Entidades Paraestatales, PROFECO y la CFE no se rigen por dicho ordenamiento ya que tienen leyes especiales que las rigen como se ha precisado anteriormente. Por ello, únicamente la CONDUSEF y el IMPI se rigen conforme a las reglas generales de los Organismos Descentralizados.

Órgano Regulador Coordinado en Materia Energética

La Comisión Reguladora de Energía es un órgano regulador coordinado en materia energética conforme al artículo 2 fracción II de la Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética. A través de éste, el Ejecutivo Federal ejerce sus facultades de regulación técnica y económica en materia de electricidad e hidrocarburos, a fin de promover el desarrollo eficiente del sector energético.

Órganos Administrativos Desconcentrados

De los entes analizados, únicamente la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA) y la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA) son órganos administrativos desconcentrados y curiosamente, ambos pertenecen a la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT).

La Administración Pública Centralizada se presenta como una estructura de órganos en niveles diversos, dependientes unos de otros en una relación de jerarquía presidida por un jefe máximo, en el nivel federal encarnado en el presidente de la República; y como se ha visto antes, los órganos públicos desconcentrados son una manera en la cual las Secretarías de Estado que pertenecen a la administración centralizada, delegan funciones técnicas y especializadas a un subordinado jerárquico con el afán de hacer más rápida y eficiente la toma de decisiones, favoreciendo así a la ciudadanía.

Por lo anterior, se tiene entonces que quien en realidad es la autoridad en estos casos, es la SEMARNAT o incluso, el Presidente de la República.

3.2.8. Análisis comparativo de facultades de sujeto activo

A fin de facilitar el análisis de la fundamentación legal en la que se sustenta el presente apartado, se sugiere revisar la tabla 3.2 *Análisis comparativo de facultades de sujeto activo*, en la cual se especifica la normativa consultada.

Tabla 3.2

Análisis comparativo de facultades de sujeto activo

	Liquidación	Recaudación	Fac. E. Coact.	Comprobación	Compr. Fisc.	Recursos
PROFECO	132 LFPC	NA	NA	24-XIII a XIVBIS LFPC	NA	135 LFPC
CONAGUA	9-XXIX LAN y 192E-VIII LFD	9-XXIX LAN	NA	86-V y 88BIS-XI, 95 LAN	192E-VII LFD	124 LAN
PROFEPA	173 LGEEPA y RIS 54-XII	NA	NA	45-I RIS	NA	45-XVI RIS
CFE	NA	NA	NA	5-III LCFE	NA	83 LFPA
CRE	166p2 LIE	NA	NA	12-XLVII LIE	NA	83 LFPA
CONDUSEF	96 LPDUSF	NA	NA	11-XXVIII LPDUSF	NA	11-XXIII LPDUSF
IMPI	220 LPI	NA	NA	203 y 215 LPI	NA	7-III RIMPI

Tabla continua en siguiente pagina

Continuación Tabla 3.2

	Cancelación	Condonación	Parcialidades	Suspensión	Sancionador	Devolución	Compensación
PROFECO	NA	134 LFPC	NA	87 LFPA	24-XIX LFPC	NA	NA
CONAGUA	NA	192E-IX LFD	192E-II LFD	124 LAN	119 LAN y 192E-IX LFD	192E-I LFD	192E-I LFD
PROFEPA	NA	NA	NA	168 LGEEPA	169 LGEEPA	NA	NA
CFE	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
CRE	NA	NA	NA	87 LFPA	11-L LIE	NA	NA
CONDUSEF	NA	11-XXV LPDUSF	NA	110BIS LIC	11-XXI LPDUSF	NA	NA
IMPI	NA	NA	NA	87 LFPA	7-III RIMPI	NA	NA
<i>Notas</i>							
LAN Ley de Aguas Nacionales				LIC Ley de Instituciones de Crédito			
LCFE Ley de la Comisión Federal de Electricidad				LIE Ley de la Industria Energética			
LFD Ley Federal de Derechos				LPDUSF Ley de Protección y Defensa al Usuario de Serv. Financieros			
LFPA Ley Federal de Procedimiento Admvo.				LPE Ley de la Propiedad Industrial			
LFPC Ley Federal de Protección al Consumidor				RIMPI Reglamento del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial			
LGEEPA Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente				RIS Reglamento Interior de la SEMARNAT			

Elaboración propia con información de la normativa citada en la tabla

Facultad de Liquidación

La facultad de liquidación se encuentra presente en prácticamente todos los entes analizados, ya que la mayoría de las entidades tienen facultades necesarias para liquidar el monto a pagar por derechos cuando se presta un servicio o para cuantificar la sanción impuesta cuando se infringe la normativa que vigila.

Cobro y recaudación

Esta facultad es de gran importancia, ya que autoriza a las autoridades a recibir los conceptos que genera.

Aquellas instituciones que son órganos desconcentrados suelen recibir estos pagos mediante el pago que se realice al SAT utilizando las hojas de ayuda para pago de derechos. Por ello, no tienen facultades de recaudación. Éste es el caso de la PROFEPA. Los organismos descentralizados, al tener personalidad jurídica propia, tienen cuentas a su nombre y pueden recibir el pago de los ingresos que generen como las tarifas que

cobra la CFE o el IMPI, o los derechos por los servicios que presten como PROFECO o CONDUSEF.

Por lo que ve a los aprovechamientos es importante recordar que la mayoría de las multas impuestas a nivel federal que no son fiscales, son recaudadas por las entidades o los municipios que tienen celebrado convenio con la federación en materia de colaboración administrativa en materia fiscal federal. Por lo cual, la mayoría de los entes analizados no tiene facultad para recibir estos ingresos ya que el gobierno federal ha delegado dicha función en las partes integrantes de la federación.

Mención especial merece la CRE que si bien tiene la facultad de liquidar las sanciones, no está autorizada por ley para recibirlas ni tampoco son cobradas por los estados. En este caso, se apoya del organismo público descentralizado “Centro Nacional de Control de Energía (CENACE)” quien conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 166 de la Ley de la Industria Eléctrica, cobra las sanciones impuestas a través del proceso de facturación y cobranza del Mercado Eléctrico Mayorista.

Por último, es importante mencionar que quien tiene facultades expresas para recibir los pagos es la CONAGUA, que quien contrario a su naturaleza de órgano desconcentrado, está autorizado por la Ley de Aguas Nacionales y la Ley Federal de Derechos para recibir los pagos y más importante aún, para integrarlos a sus fines operativos como consta en los artículos 223 apartados B y C de la Ley Federal de Derechos, en los que se establece respectivamente que *“Los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales a que se refiere esta fracción, que paguen los municipios, se destinarán a la Comisión Nacional del Agua para obras de infraestructura hidráulica”* y *“Los ingresos que se obtengan por la recaudación del derecho a que se refiere este Apartado, se*

destinarán a la Comisión Nacional del Agua para la instalación de dispositivos de medición y tecnificación del propio sector agropecuario”.

Facultad Económica Coactiva

De los entes analizados, ninguno tiene la mención específica en ley de contar con la facultad económica coactiva.

De todas las analizadas, la CONAGUA es la que podría contar con mayor facilidad con ella. Si bien es cierto no hay una mención expresa, la CONAGUA cuenta con facultades establecidas en el artículo 9 fracción XXIX de la Ley de Aguas Nacionales, en las que se le autoriza para ejercer las atribuciones fiscales en materia de administración, determinación, liquidación, cobro, recaudación y fiscalización de las contribuciones y aprovechamientos que se le destinen o en los casos que señalen las leyes respectivas, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación. Así mismo, en el artículo 124 párrafo cuarto de la citada Ley de Aguas Nacionales, se dispone que la CONAGUA deberá suspender el cobro cuando se recurran las multas impuestas. Por lo anterior, se puede inferir válidamente que está muy cerca de poder requerir coactivamente el cobro de los créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución previsto en el código fiscal federal.

No sobra mencionar que si bien la CONAGUA no puede ejercer el PAE, sí tiene otros métodos coercitivos para lograr el cumplimiento de sus resoluciones y como consecuencia, el pago de los créditos a su favor. Lo anterior se dice así, debido a que en el artículo 192-E fracción XI de la Ley Federal de Derechos, se dispone que:

“XI. Con excepción del uso doméstico amparado en los títulos de concesión y del uso público urbano amparado en los títulos de asignación, la Comisión Nacional del Agua, podrá interrumpir el uso, explotación o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación cuando no se haya cubierto la totalidad del pago del derecho que corresponda en uno o más trimestres. Para estos efectos, se requerirá al contribuyente la presentación de los comprobantes de pago o, en su caso, los documentos que contengan las aclaraciones correspondientes en un plazo de 10 días hábiles y en el

supuesto de que éstos no sean proporcionados o no acrediten el pago total del derecho se procederá a efectuar la interrupción del uso, explotación o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, hasta en tanto se efectúen los pagos correspondientes.”

De lo transcrito se desprende que si bien no puede cobrar coactivamente el crédito, sí puede coaccionar su cumplimiento mediante la interrupción del servicio, lo cual puede ser incluso más efectivo que el PAE debido a la importancia vital del agua en cualquier actividad humana.

Por lo que ve a la CRE, se considera que ésta podría tener la facultad económica coactiva para requerir los créditos fiscales a su favor, sin embargo como se ha analizado se apoya en el CENACE. Se puede considerar que éste apoyo es indebido toda vez que tanto la CRE como el CENACE cuentan con personalidad jurídica propia, por lo que no se justifica que una persona encomiende a otra el cobro de sus créditos. Caso diferente sería si ambos fueran órganos desconcentrados de la Secretaría de Energía, en cuyo caso se entendería el apoyo dentro de la misma Secretaría. También se considera que es indebida la delegación al CENACE toda vez que ésta no tiene facultades económicas coactivas, motivo por el cual tiene que recurrir incluso a vender los créditos a su favor mediante el factoraje.

Facultades de comprobación

En la *Tabla 4.2 Análisis comparativo de facultades de sujeto activo*, se aprecian dos columnas bajo el concepto de comprobación. En la primera columna, está la comprobación en términos de que la autoridad tiene funciones de supervisión del cumplimiento de las obligaciones de la materia en que opera. Como se puede apreciar, todas las autoridades analizadas pueden verificar el cumplimiento de las obligaciones de su competencia. Estas facultades se incluyeron en la tabla debido a que cuando el resultado de la inspección o vigilancia es negativo, usualmente termina con la

imposición de una sanción económica que por su naturaleza de aprovechamiento, se convierte en un crédito fiscal.

Sin embargo, en la segunda columna, se especifican las facultades de comprobación fiscal, las cuales se numeraron en el inciso A) del apartado 2.3.2.2 del presente trabajo. En este sentido, únicamente la CONAGUA tiene facultades expresas de comprobación en materia fiscal, ya que conforme al artículo 192-E fracción VII de la Ley Federal de Derechos, puede comprobar el cumplimiento de obligaciones respecto de los derechos que le corresponden, incluyendo la práctica de visitas domiciliarias y el requerimiento de información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

Facultades para resolver recursos

La facultad de resolver recursos responde a la garantía de petición, mediante la cual se le puede solicitar a la autoridad cualquier cosa mientras ésta se realice por escrito de manera pacífica y respetuosa. En ese sentido, el gobernado puede pedir a la autoridad que una resolución sea reconsiderada antes de ser exigible.

Por regla general, todo acto administrativo no fiscal puede ser analizado mediante el recurso de revisión previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, ya que en su artículo 83 se dispone que:

“Artículo 83.- Los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda.

En los casos de actos de autoridad de los organismos descentralizados federales, de los servicios que el Estado presta de manera exclusiva a través de dichos organismos y de los contratos que los particulares sólo pueden celebrar con aquéllos, que no se refieran a las materias excluidas de la aplicación de esta Ley, el recurso de revisión previsto en el párrafo anterior también podrá interponerse en contra de actos y resoluciones que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente.”

Por lo anterior, se tiene que incluso los organismos descentralizados pueden dar trámite al recurso de revisión, siempre y cuando sus resoluciones no sean en materia fiscal, ya que éstos quedan expresamente excluidos del ámbito de aplicación de la citada ley conforme a lo dispuesto en su artículo 1.

Facultades para cancelar créditos fiscales

La cancelación como tal, no es una facultad expresa para ninguna de las autoridades analizadas. Sin embargo, es obvio que si bien en papel no queda la constancia, en la práctica se da la cancelación de los créditos ya que ninguna autoridad destinaría recursos humanos y materiales para tratar de recaudar un crédito que es notoriamente incobrable.

Se puede decir con toda seguridad que esta facultad tendría que estar aparejada con toda autoridad que tuviera la facultad de recaudar un crédito fiscal, pero más importante aún, en aquellas que lleguen a tener la facultad económica coactiva ya que son las que están más expuestas a realizar erogaciones infructíferas en el intento de recuperar los créditos.

Facultades para condonar créditos fiscales

De las autoridades analizadas, las que tienen facultades expresas para condonar créditos fiscales son PROFECO, CONAGUA y CONDUSEF; y en todos los casos, la condonación está concedida respecto a las multas que se concedan.

Lo anterior se hace como un fin extrafiscal, ya que es un estímulo para que el infractor regularice su actuar y subsane sus omisiones, en cuyo caso, la autoridad puede conmutar, disminuir o incluso condonar las multas impuestas.

Respecto a este punto, se tiene la opinión de que sólo debería de poder condonar un crédito fiscal el que es acreedor del mismo. Por lo tanto, en criterio del suscrito, si las multas que imponen no se incorporan directamente al patrimonio de la autoridad,

entonces es indebido que puedan disponer sobre ellas ya que en realidad, están causando un daño al legítimo beneficiario sin que tenga oportunidad dicha autoridad de defender su interés sobre un derecho obtenido.

Facultades para autorizar el pago en parcialidades

La única autoridad analizada con facultad expresa para autorizar un pago en parcialidades, es la CONAGUA.

Sin embargo, se considera que ésta facultad podrían tenerlas todas las autoridades respecto a los créditos fiscales que generaran, ya que el beneficiario del mismo – sea la autoridad emisora o no – igual recibirá el pago sin sufrir perjuicio alguno ya que sería actualizado conforme a los artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación.

Facultades para suspender el procedimiento administrativo de ejecución

Respecto a la PROFECO, la CRE y el IMPI, la suspensión no está prevista expresamente en sus leyes especiales, sin embargo sí pueden sancionar y contra esa resolución el gobernado tiene derecho a interponer un recurso de revisión que se debe tramitar ante la misma autoridad que resolvió el procedimiento recurrido. Por lo tanto, estas autoridades tienen facultades para tramitar el recurso de revisión el cual se rige conforme a las reglas de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, el cual en su artículo 87 dispone que la interposición del recurso suspenderá la ejecución del acto impugnado.

La CONAGUA tiene facultad expresa para suspender el cobro del aprovechamiento hasta que se resuelva el recurso interpuesto, conforme al artículo 124 de la Ley de Aguas Nacionales.

La PROFEPA tiene la facultad expresa en el artículo 168 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, de suspensión cuando se celebra un

convenio para la reparación y compensación de los daños que se hayan ocasionado al medio ambiente, la cual puede durar hasta 45 días hábiles.

Respecto a CONDUSEF, igualmente se tiene la suspensión de los efectos del acto impugnado cuando se trate de multas, según lo previsto en el artículo 110 BIS de la Ley de Instituciones de Crédito.

Facultades sancionadoras

Todas las autoridades analizadas, con excepción de la CFE, tienen facultades expresas para sancionar en el ámbito de su competencia como se observa en la tabla 4.2 *Análisis comparativo de facultades de sujeto activo*.

Esto es normal ya que las autoridades deben de poder coaccionar el cumplimiento de sus resoluciones a fin de hacer que prevalezca el estado de derecho. En el caso de la CFE, las infracciones en materia energética son impuestas por la Comisión Reguladora de Energía.

Es importante mencionar que esta facultad sancionadora se ve fuertemente mermada por la incapacidad de los entes de hacer válidas sus resoluciones, ya que de nada sirve una sanción en papel que en la mayoría de las ocasiones no se ve materializada debido a la actual triangulación que hacen las autoridades federales, estatales y municipales para hacerlas efectivas.

Facultades de devolución y de compensación

Estas facultades únicamente las tiene la CONAGUA, ya que es la única autoridad que como se ha visto, es titular de las contribuciones que recauda.

Sin embargo, se considera que las autoridades podrían convertirse en auxiliares del gobernado ante el erario público federal cuando se realice un pago indebido a fin de realizar un procedimiento ante ellas, por ejemplo, cuando se cubra un derecho que no

sea utilizable por estar mal requisitada la hoja de ayuda de pago. En dichos casos, actualmente la autoridad gira un oficio al SAT a fin de que reintegre al gobernado la cantidad pagada indebidamente.

3.3. Algunas críticas a la creación de nuevos sujetos activos

Algunos aspectos que tendrían que considerarse a fin de decidir si es conveniente o no aumentar el número de sujetos activos en el estado mexicano, son los siguientes:

3.3.1. *Teleología de la autonomía fiscal*

Analizando la Autonomía Fiscal desde un punto de vista teleológico, ésta tiene como finalidad el dotar a la administración paraestatal de las herramientas necesarias para poder recaudar de manera rápida y eficiente los ingresos necesarios para su correcto funcionamiento. Lo anterior, debido a que si tuvieran los organismos descentralizados la necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales para hacer efectivos los créditos fiscales a su favor, el funcionamiento de la maquinaria paraestatal se vería seriamente afectado gracias a la lentitud con que se conseguirían los recursos necesarios para su desarrollo.

No se puede dejar pasar el hecho de que la legislación civil y mercantil ha sido rebasada en este país por lo que a cobrar se refiere ya que los instrumentos previstos en la legislación son anticuados y fáciles de burlar por una persona que tenga la intención de hacerlo. Como muestra basta decir que para evitar un emplazamiento, requerimiento de pago y embargo lo único que tiene que hacer el deudor es no moverse de su cama. Así es, con que finja que no hay nadie en la casa al momento que va el acreedor con el actuario a realizar el cobro, es suficiente para terminar la diligencia por no haber encontrado a nadie en el domicilio, inclusive cuando se dejó citatorio para ello. A eso hay que adicionarle la enorme carga de trabajo que tiene el poder judicial debido en gran

parte a tener que estar repitiendo diligencias sin sentido como la antes mencionada, lo cual ocasiona que entre un requerimiento de pago y otro pueda pasar fácilmente un mes.

No se profundizará en lo anterior debido a que el objeto de este trabajo no es hacer una crítica sobre el cobro en el derecho civil y mercantil, pero es necesario mencionarlo a fin de reiterar que las entidades paraestatales no pueden depender de la función jurisdiccional para hacer efectivos los créditos fiscales a los que tenga derecho ya que se vería paralizada la administración pública. De ahí, que se justifique el fin de la autonomía fiscal y la legalidad del procedimiento administrativo de ejecución analizado en el punto anterior.

3.3.2. *Certeza del gobernado*

¿Cómo sabría el gobernado qué autoridad tiene facultades para cobrar y cuál no? ¿Podría vivirse en una especie de caos fiscal al no saber qué entidades podrían venir a requerir el cobro legítimamente?

Al respecto, se considera que es aplicable el principio general de derecho: “el desconocimiento de la ley no exime de su observancia”. Por lo que ve a qué autoridades podrían llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, serían únicamente las que estuvieran facultadas en la legislación para ello y al realizar el acto de molestia, tendrían que fundar y motivar debidamente su actuar de conformidad con el artículo 16 de la Carta Magna.

Respecto a la seguridad jurídica del proceso a implementar, el gobernado no tendría que buscar en una serie de legislaciones diferentes para encontrar la normativa aplicable al caso, ya que lo que tendría que hacer es remitirse al Código Fiscal Federal a fin de encontrar el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el Título Quinto Capítulo III, toda vez que lo que se recaudarían serían aprovechamientos de

conformidad con el artículo 3 del mismo Código. Sería importante en todo caso el procurar que el legislador no estableciera en una ley especial un mecanismo diferente de recaudación, ya que por tratarse de una ley específica de la materia lo dispuesto en ella prevalecería sobre la norma genérica.

3.3.3. La afectación al erario municipal y estatal

Las multas impuestas por autoridades federales no fiscales son aprovechamientos de conformidad con el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, dichas multas son administradas por los Municipios del Estado de Querétaro de conformidad con la cláusula décima cuarta del Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal, celebrado entre el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Gobierno del Estado de Querétaro y los convenios que celebre el Estado con cada Municipio que se coordine.

Esto quiere decir que todas las multas que impongan las autoridades federales no fiscales en ejercicio de sus funciones, serán administradas por el Estado de Querétaro a través de sus municipios y por ello, le corresponderá como incentivo al Estado el 8% y a los Municipios el 90% de los créditos fiscales que tengan dicho origen, lo anterior conforme al Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal, celebrado entre el gobierno federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Estado de Querétaro; mismo que fue publicado el día 3 de agosto de 2015 en el Diario Oficial de la Federación.

Si los organismos descentralizados se convirtieran en auténticos sujetos activos de la relación jurídico tributaria y pudieran quedarse con los créditos fiscales que se generarán a su favor, automáticamente los ingresos de los estados y municipios se verían

disminuidos por el concepto anterior, lo cual mínimo en teoría, constituye una afectación al erario estatal y en mucho mayor medida al municipal.

Para hacer un análisis sobre el impacto que podrían esperar los municipios sobre dicho recorte presupuestal, podemos darnos una idea sobre la expectativa de cobro que tienen en sus leyes de ingreso municipales, siendo el resultado el siguiente para el año 2015:

Tabla 3.3

Ingresos Municipales para el Ejercicio 2015 por Convenios Federales

	Municipio	Artículo Ley de Ingresos	Página Periódico Oficial	Monto a Recaudar	Ingreso Total Anual	% Monto Anual
1	Amealco de Bonfil	45	17867	\$ -	\$ 224,506,922.00	0.00
2	Arroyo Seco	45	17900	\$ -	\$ 92,365,252.00	0.00
3	Cadereyta de Montes	45	17933	\$ -	\$ 240,002,494.00	0.00
4	Colón	45	17987	\$ -	\$ 180,413,333.00	0.00
5	Corregidora	45	10801	\$ -	\$ 569,456,375.00	0.00
6	El Marqués	NA	0	\$ -	\$ 793,949,460.00	0.00
7	Ezequiel Montes	45	18186	\$ -	\$ 125,383,390.00	0.00
8	Huimilpan	45	18226	\$ -	\$ 131,927,464.00	0.00
9	Jalpan de Serra	45	18275	\$ -	\$ 139,075,952.00	0.00
10	Landa de Matamoros	45	18313	\$ -	\$ 119,670,452.00	0.00
11	Pedro Escobedo	45	18359	\$ -	\$ 148,681,061.00	0.00
12	Peñamiller	45	18398	\$ 578,000.00	\$ 89,688,603.00	0.64
13	Pinal de Amoles	45	18432	\$ 19,000,000.00	\$ 154,944,031.00	12.26
14	Querétaro	44	18503	\$ -	\$ 2,598,360,888.00	0.00
15	San Joaquín	45	18545	\$ -	\$ 76,889,502.00	0.00
16	San Juan del Río	45	18628	\$ -	\$ 638,026,184.00	0.00
17	Tequisquiapan	45	18678	\$ -	\$ 208,862,848.00	0.00
18	Tolimán	45	18714	\$ -	\$ 110,342,359.00	0.00
				\$ 19,578,000.00	\$ 6,642,546,570.00	

Elaboración propia con base en Periódico Oficial del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga

Como se puede apreciar, en 16 de los 18 municipios del Estado de Querétaro no se tiene previsto el recibir ingreso alguno por la administración y recaudación de las multas federales no fiscales, lo cual demuestra que en la práctica los municipios tienen estos ingresos como extraordinarios, lo cual podría considerarse como una “provisión” para el caso de que el egreso del ejercicio sea mayor al ingreso.

Por otro lado de los municipios de Querétaro, llaman la atención particularmente los municipios de Pinal de Amoles y Peñamiller, ya que son los dos únicos que están contemplando el cobro de las multas federales no fiscales como parte de sus ingresos. En ambos casos, salvo que se haya dado un cambio significativo en la estructura municipal, se debe decir que en el mejor de los casos se trata de un “error” ya que ninguno de los dos municipios cobró una sola multa en los ejercicios 2009 a 2015.

En efecto, de las solicitudes de información realizada al Estado de Querétaro de las *“cuentas rendidas por los Municipios al Estado, respecto de la recaudación de multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales y sus accesorios, así como el informe y estado comparativo de cartera pendiente de cobro de las mismas multas”* recibidas con los folios Infomex 92913 y 105315 que se anexan al presente trabajo, se puede apreciar que en los ejercicios 2009 a 2015 estos municipios no recaudaron ni un peso de las multas cuya administración se les delegó.

Así mismo, de la cartera pendiente de cobro, se tiene que el Municipio de Peñamiller al ejercicio 2015 tenía pendiente de cobro únicamente una multa por \$215,328.00 (Doscientos quince mil trescientos veintiocho pesos 00/100 MN), de lo que podemos concluir que es irreal que para el ejercicio fiscal 2015 tuviera previsto ingresar a sus arcas \$578,000.00 (Quinientos setenta y ocho mil pesos 00/100 MN).

Por lo que ve al Municipio de Pinal de Amoles, se tiene que en su cartera pendiente de cobro aparecen 8 multas a lo largo del periodo 2009-2013 que suman en su conjunto un total de \$225,393.32 (Doscientos veinticinco mil trescientos noventa y tres pesos 32/10 MN) y del periodo 2013-2015 únicamente una multa por \$105,961.00 (Ciento cinco mil novecientos sesenta y un pesos 00/100 MN), por lo que también era imposible creer que este Municipio fuera a recibir durante el 2015 una recaudación de multas

administrativas federales no fiscales por \$19,000,000.00 (Diecinueve millones de pesos 00/100 MN) que equivalen al 12.6% de sus ingresos.

Si esto es un error de números, cabría preguntarse con qué recursos pretenden satisfacer el presupuesto de egresos aprobado para el mismo ejercicio, sin embargo, esto no es materia de este estudio.

Por lo que ve a las Leyes de Ingresos de los Municipios de Querétaro para el ejercicio fiscal 2016, se rescata que NINGUNA de las 18 leyes prevé ingresos por convenios federales, por lo cual se refuerza que los municipios definitivamente no cuentan con estos conceptos para satisfacer sus ingresos y cumplir con sus presupuestos. Por último, si los Municipios no incluyen en sus leyes de ingresos el cobro de las multas federales no fiscales, entonces es obligación del Estado recaudarlas, por lo que se podría decir que en estos casos sería el Estado quien podría sufrir un perjuicio en sus arcas. Perjuicio que en teoría se ve como un monto importante, pero que en la práctica no implicaría una disminución presupuestal significativa ya que actualmente sólo reciben el ocho por ciento de las multas que se en realidad se recaudan que como se ha analizado, son muy pocas o nulas. De hecho, en el artículo segundo de la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2016 (2016), bajo el rubro “Participaciones y Aportaciones” se puede ver que el apartado de “Convenios” aparece en ceros, por lo cual el Estado tampoco está dependiendo de manera alguna de dichos ingresos.

3.3.4. Eficiencia Recaudatoria

Como se comentó previamente, en la actualidad existe en el Estado de Querétaro un Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal entre la Federación y el Estado para que éste pueda recaudar las multas federales no fiscales, facultad que el Estado ha delegado a la vez en sus Municipios.

La idea de este trabajo surgió de la práctica profesional, ya que un cliente recibió del municipio donde tiene su negocio, un requerimiento de pago derivado de una multa impuesta por una autoridad federal no fiscal al inquilino que estaba antes en el inmueble que él arrenda. Cuando acudió por asesoría al despacho, se le oriento y se interpuso un Recurso de Revocación ante el municipio, mismo que a la fecha no ha sido resuelto pese a que han pasado años desde su presentación. Obviamente se suspendió la ejecución y el crédito quedó en el olvido ya que han pasado varias administraciones municipales desde entonces.

Lo anterior, dejó en claro que las autoridades municipales en muchos casos, no están capacitadas adecuadamente para defender el erario municipal o para llevar a cabo su función recaudatoria, lo cual ocasiona una defectuosa recaudación y por lo tanto, un perjuicio a las arcas públicas.

La finalidad de permitir que las autoridades municipales cobren dichas multas, es proveerlas de recursos para su funcionamiento ya que como sabemos el real ingreso de las haciendas municipales depende casi en su totalidad de los impuestos a los inmuebles (en el estado de Querétaro son el Impuesto al Traslado de Dominio y el Impuesto Predial). Sin embargo, hay que hacer frente a que en gran parte, las multas que se envían a los municipios nunca son recaudadas y terminan por perderse. Esto tal vez sea difícil de entender cuando se vive en un municipio como Querétaro, sin embargo no todos los municipios de México cuentan con toda una maquinaria fiscal ni sus funcionarios con la capacitación necesaria para llevar a cabo su atribución recaudatoria.

A fin de evitar la pérdida de todos estos ingresos, lo que se propone con este trabajo es hacer más eficiente la recaudación mediante una capacitación centralizada a fin de disminuir costos, como se analizará más adelante.

3.3.5. *Costo – Beneficio*

En toda norma jurídica existe un interés de orden económico, y en toda decisión judicial, la solución de un conflicto se debe hacer mediante la evaluación de ese costo – beneficio. Conforme al Análisis Económico del Derecho, para que la solución que se pretende sea válida, ésta tiene que tener un costo menor al beneficio que busca conseguir. Por ello, es necesario tomar en consideración los siguientes aspectos:

Costo de la Capacitación: Actualmente cada municipio tiene que hacer la capacitación de su personal, lo cual usualmente se hace de una manera deficiente dependiendo el erario con el que cuente el Ayuntamiento para destinarlo a dicho fin. Mejorar esta situación, implicaría que el municipio realmente invirtiera parte de su presupuesto en capacitación, a fin de que los funcionarios públicos se encontraran en condiciones de realizar su trabajo correctamente.

Para que los organismos descentralizados pudieran llevar por si mismos el procedimiento administrativo de ejecución, necesitarían tener la capacitación necesaria, conocer perfectamente lo que manda la normativa y aplicarla en la manera adecuada. Lo que se sugiere, es que los organismos descentralizados que fueran dotados de autonomía fiscal, suscribieran un convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de que sus ejecutores pudieran asistir a capacitación directamente a la oficina del Servicio de Administración Tributaria que correspondiera a su domicilio.

En los artículos 7 fracción X de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (2016) y 22 fracciones X y VI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (2016), se establece lo siguiente:

“Artículo 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:
 X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
 Artículo 35.- Compete a la Administración General Jurídica:

X.- Asistir a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y a otras autoridades fiscales federales, a fin de que en los procedimientos administrativos que lleven a cabo, se cumplan las formalidades previstas en las disposiciones que los regulan.

XII.- Orientar y asistir legalmente a los servidores públicos adscritos al Servicio de Administración Tributaria, en los asuntos que deriven de los actos o actividades realizadas en el ejercicio de sus atribuciones, de conformidad con los lineamientos que al efecto emita.”

Por lo anterior, se considera que el Servicio de Administración Tributaria ya cuenta con las facultades y elementos necesarios para apoyar a la Administración Pública Federal mediante la asesoría requerida para el ejercicio de sus funciones, por lo que sólo sería necesario una pequeña adecuación al Reglamento Interior del SAT para que la Administración General Jurídica pudiera llevar a cabo la capacitación que requirieran los organismos descentralizados. Esto implicaría un costo muy bajo de capacitación, pues sólo sería necesario reforzar al SAT en ésta área, pero no se tendría que crear todo un área nueva de capacitación dentro del organismo a capacitar, lo cual mantiene bajos los costos de capacitación. Además, los ejecutores podrían recibir capacitación en la Administración Local Jurídica de su domicilio, lo cual implicaría facilitar la instrucción de estos servidores disminuyendo sus costos.

Con ello, se considera que los ejecutores de los organismos descentralizados tendrían una mayor calidad en su trabajo y se encontrarían mejor preparados para hacer frente a las posibles oposiciones que se encontraran en el ejercicio de sus funciones.

Costo de los Ejecutores: Si el organismo descentralizado se encarga de cobrar las multas que impone, implica que necesitará un área de cobranza que lleve a cabo dicha función, por lo que su costo debe ser considerado para analizar la conveniencia o no de su creación.

Para este trabajo se realizó una consulta a la remuneración mensual de puestos del Servicio de Administración Tributaria y del Instituto Mexicano del Seguro Social en el 2016, y se obtuvo que un “notificador ejecutor fiscal” del SAT obtiene un sueldo

mensual base de \$6,670.00 pesos (Seis mil seiscientos setenta pesos 00/100 MN) y un “ejecutor de la oficina para cobros” del IMSS tiene un sueldo mensual base de \$5,985.78 (Cinco mil novecientos ochenta y cinco pesos 78/100 MN), ambos más prestaciones y/o compensaciones, por lo que se puede pensar válidamente que un notificador ejecutor fiscal federal tendría un sueldo aproximado de \$6,350.00 (Seis mil trescientos cincuenta pesos 00/100 MN) más las prestaciones y/o compensaciones que serían variables dependiendo las que suela otorgar el organismo descentralizado al que pertenezca la cobranza.

El número de notificadores ejecutores tendría que variar dependiendo el número de multas impuestas, pero se considera que esto no implicaría un problema porque el mayor número de notificadores sería directamente proporcional al número de multas que se podrían recaudar, es decir, el gasto se justificaría con los ingresos que generara la recaudación. Además, su costo de capacitación sería bajo ya que no tendrían que acudir a lugares lejanos para recibir su instrucción y actualización, sino que como se vio antes la idea es que pudieran recibir la capacitación de la Administración Local del SAT en su entidad.

A lo anterior, tendría que sumársele el costo de un supervisor de cobranza y los gastos operativos como papelería, oficina, gasolina y preferentemente vehículos oficiales para moverse, aunque es bien sabido que en muchas ocasiones parte de los requerimientos del puesto de notificador es que cuenten con vehículo propio para trasladarse.

La poca efectividad de las sanciones: Taraborrelli y Magri (2015) señalan que desde sus estudios en la Universidad de Yale, Guido Calabresi se ha abocado al análisis de las finalidades que deberían guiar a un buen Sistema de Responsabilidad Civil, llegando a la

conclusión de que el mismo debería –siempre en atención a la denominada “reducción de coste de accidentes”-, a la vez que compensar, prevenir, disuadir, o “fraccionar el coste de accidentes”. En su artículo, “Some Thoughts on Risk Distribution and The Law of Torts”, publicado en 1961, considera que la Responsabilidad Civil es un sistema de carácter complejo en el que confluye una serie de finalidades sociales, las que no se agotan en la mera función compensatoria. Sostiene que la sola traslación del costo de las externalidades negativas de la conducta, -de la víctima al victimario-, debería necesariamente, generar en nuestras sociedades modernas, incentivos suficientes para la cesación o disminución de la misma.

Esta preocupación, ha llevado a la corriente de Calabresi, a postular su división de costos de los accidentes en tres categorías: la prevención general, la parcial y la punición; todas ellas están relacionadas con la disminución del coste primario de accidentes. Argumenta que los resortes de la legislación que pretenden satisfacer este tipo de premisas dentro de un buen Sistema de Responsabilidad civil, deberán proveer al ordenamiento del suficiente poder de disuasión como para desterrar algunas conductas – por dañosas o antisociales- del seno de la sociedad.

En el asunto que se trata, se cree que la efectividad de las multas impuestas por las autoridades federales no fiscales ha sido considerablemente minada debido a la ineficiencia de la recaudación municipal.

El contenido de la coactividad es, como enseña Luis Legaz y Lacambra (1943), la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del derecho, pues la esencia de ésta “*consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar*

el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauren el orden perturbado” (p. 578).

Es importante aquí notar que cuando se impone una multa, la autoridad está obligada a analizar la situación actual del infractor para calcular la sanción que le corresponda, análisis que puede considerar la intención, reincidencia, gravedad y situación económica del infractor. Sin embargo, para cuando la autoridad ejecutora llega a cobrar el crédito, es muy posible que las condiciones del deudor hayan cambiado, por lo cual en muchas ocasiones la sanción ya no es eficiente por no corresponder a la situación del infractor. Cuando un gobernado es sancionado por infringir alguna ley con una multa administrativa federal no fiscal, pasa mucho tiempo para que se la hagan efectiva. Por ejemplo, cuando una autoridad impone una multa de este tipo el gobernado tiene por regla general quince días hábiles para interponer un recurso de revisión y hasta después se tiene que ésta queda firme. Una vez que queda firme, el organismo descentralizado lo tiene que remitir a la autoridad estatal o municipal que se vaya a hacer cargo según los convenios de cooperación fiscal que existan entre la federación y la entidad y sus municipios. Ya que la autoridad exactora recibe el crédito, lo pondrá en una lista de espera para ser ejecutado a través del procedimiento administrativo de ejecución en el orden en que haya sido recibido. El tiempo que puede pasar para que sea cobrado un crédito fiscal es variable ya que si es de un monto considerable posiblemente la autoridad le dé prioridad, pero si es pequeño, es casi seguro que no lo cobrará hasta que haya generado todos los recargos posibles y la actualización correspondiente para que hasta entonces, aumentándole gastos de embargo y ejecución, sea atractivo para la autoridad ejecutora. Si ni siquiera así el crédito vale la pena, podrá ser cancelado por la autoridad ejecutora ya que obviamente no es viable gastar más para cobrar menos.

Esto se puede ver por ejemplo en el artículo 49 fracción I número 6 de la Ley de Ingresos del Municipio de Querétaro para el ejercicio Fiscal 2016 (2016), en el cual se dispone que:

“Se faculta a las autoridades fiscales municipales para que lleven a cabo la cancelación de los créditos fiscales municipales cuyo cobro les corresponde efectuar, en los casos en que exista imposibilidad práctica y material de cobro, así como por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor. Se considera que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiere fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiere sido declarado en quiebra. Se considera que existe imposibilidad material para efectuar el cobro, cuando exista un cambio de situación jurídica tanto del sujeto pasivo como del objeto generador de la contribución, que imposibilite materialmente hacer efectivo el cobro por el crédito fiscal correspondiente”

En consecuencia, los gobernados saben que les impondrá una multa cuando la autoridad detecta una conducta ilegal, pero pasa tanto tiempo entre la violación administrativa y la sanción, que se pierde toda relación entre la conducta realizada y el castigo recibido. Así mismo, el gobernado pierde la noción de las consecuencias de desobedecer a la autoridad, ya que para cuando llega el requerimiento de pago, muchas veces ni siquiera recuerdan que se había impuesto la multa; y lo anterior, sólo cuando el contribuyente ha sido localizado por las autoridades ya que con plazos de tiempo tan largos, muchas veces el negocio ya no está operativo o simplemente ya no están localizables y si llegan a mudar de municipio como fácilmente puede suceder en este Estado entre los municipios de Querétaro, Corregidora y El Marqués, el crédito se convierte prácticamente en incobrible.

El funcionamiento de las federales se tiene que financiar de diferente manera: Un problema al que se enfrenta toda institución es la manera en que recibirán los ingresos para su funcionamiento. Incluso, puede verse como un problema de relaciones ya que dependiendo la “importancia” que se le vea a la institución podrá recibir más o menos recursos del presupuesto federal.

Sin embargo, se cree que si algunos organismos descentralizados pudieran financiar aunque fuera en parte su operación sería mucho más atractivo para ellos hacer su trabajo ya que su fortalecimiento dependería en mucho mayor medida de ellos.

Actualmente los únicos ingresos propios que tienen los organismos descentralizados sin autonomía fiscal corresponden a derechos y en pocas ocasiones, a productos o a contraprestaciones como tarifas. ¿Qué pasaría si las multas que imponen pudieran ser recaudadas por ellos para ingresarlas a su patrimonio?

Como ejemplo, la PROFECO para el ejercicio fiscal 2014 tuvo un presupuesto federal de \$1,003,674,905.00 (Mil tres millones seiscientos setenta y cuatro mil novecientos cinco pesos 00/100 MN) según el Calendario de presupuesto autorizado a la Secretaría de Economía y sus órganos desconcentrados (2013. P. 80) publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2013. Durante ese mismo ejercicio, la Profeco impuso las siguientes multas por medidas de apremio y por procedimientos por infracciones a la ley (Director General de Delegaciones de PROFECO. 2015):

Tabla 3.4

Multas impuestas por PROFECO durante 2014

Departamentos de Servicios		Departamentos de Verificación y Vigilancia		Total
Apremio	PIL	Apremio	PIL	
\$275,447,976.94	\$225,767,521.42	\$63,560,720.84	\$222,288,426.15	\$787,064,645.35

Elaboración propia con base en Consulta de Información PROFECO

Es decir, la PROFECO durante 2014 impuso multas por \$787,064,645.35 (Setecientos ochenta y siete millones sesenta y cuatro mil seiscientos cuarenta y cinco pesos 35/100 MN) que equivalen al 78.42% (setenta y ocho punto cuarenta y dos por

ciento) del presupuesto asignado. Si a esto se le suman los ingresos que pueda recibir por concepto de derechos por los Registros de Casas de Empeño o por Registros de Contratos de Adhesión más otros servicios que preste, se considera que este organismo descentralizado sería un gran ejemplo de lo que se busca con el presente trabajo ya que en lugar de que las multas se “desviarán” a los municipios para “ayudarlos” en sus haciendas, lo ideal sería que éste organismo pudiera recaudar por sí mismo las multas que impone, lo cual lo llevaría a estar cerca de una autonomía presupuestaria al requerir únicamente cerca del 20% de su presupuesto por asignación del erario federal.

Este “ahorro” de \$787,064,645.35 (Setecientos ochenta y siete millones sesenta y cuatro mil seiscientos cuarenta y cinco pesos 35/100 MN) que tendría la federación al no tener que designarlo al presupuesto de la Secretaría de Economía para su aplicación a la Profeco, es 2.67 veces el presupuesto designado por esa Secretaría a todas sus Delegaciones y Subdelegaciones para el mismo ejercicio 2014, el cual fue de a \$295,389,916.00 (Doscientos noventa y cinco millones trescientos ochenta y nueve mil novecientos dieciséis pesos 00/100 MN), según el citado calendario de presupuesto autorizado.

3.3.6. Posible Corrupción Aparejada

Otra cuestión es que el convertir a los organismos descentralizados en verdaderos sujetos activos de la relación jurídica tributaria, implicaría que éstos podrían caer en el abuso de sus funciones ya que con la intención de tener un mejor presupuesto se impondrían multas indebidas y se cobrarían de manera muy veloz sin observar todas las formalidades exigibles en un estado de derecho.

El riesgo es posible pero el abuso de autoridad es algo que de todas maneras se da en otros contextos, por ejemplo, cuando el jefe de un departamento de verificación quiere

justificar su puesto o el de su equipo al “demostrar” cuánta falta hace con verificaciones o sanciones, cuando quieren utilizar a algún gobernado para que las sanciones que le impongan sirvan de ejemplo al resto de la sociedad, como una vendetta o presión política para conseguir algo, por ignorancia de las facultades de las autoridades, por beneficio personal del funcionario, etc.

El punto es que el abuso de autoridad se puede dar por un sinnúmero de razones que no tienen necesariamente que ver con la recaudación tributaria. Por ello, en el Estado de Derecho Mexicano existen instituciones que protegen a los gobernados de los abusos de las autoridades como los tribunales administrativos locales, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o el mismo Juicio de Amparo, esto sin contar los mecanismos de defensa que da la misma ley para que la autoridad recapacite cuando hace mal su trabajo como los recursos de revisión, de inconformidad o de revocación según la materia en que se interpongan.

Se puede poner de ejemplo de organismos descentralizados con intereses económicos propios a los dos organismos fiscales autónomos que operan actualmente, el IMSS y el INFONAVIT. Si bien es cierto que en ocasiones incurren en excesos o en malas prácticas, también es cierto que en su mayoría el trabajo que realizan se encuentra apegado a derecho y que existen los medios de defensa para protegerse de los abusos que pudieran llegar a presentarse.

Por lo anterior, no se considera que sea una excusa válida para negar la autonomía fiscal ya que se basa en una situación que ya existe actualmente y que la ley ya ha dado la manera de superarla.

3.4. Características de los Nuevos Sujetos Activos

El crear nuevos sujetos activos no es una decisión que se deba tomar a la ligera. La facultad económica coactiva es de las contadísimas excepciones que existen en este sistema normativo a la garantía de audiencia previa y el crear organismos que puedan utilizar éste peligroso instrumento es algo que se tiene que sopesar debidamente.

Sin embargo, tampoco es algo que deba de infundir miedo en el legislador ni es algo que nunca se haya hecho en México. A nivel federal, se han creado nuevos sujetos activos a partir de organismos descentralizados como el IMSS o el INFONAVIT, que nacieron sin ser considerados como tal pero que con el tiempo fueron adquiriendo facultades hasta estar dotados de una auténtica autonomía fiscal.

Lo anterior también ha sucedido a nivel estatal. Desde el 2013, en Jalisco existe el Sistema Intermunicipal de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado (SIAPA), que es el organismo operador de los servicios de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento, reutilización, disposición de aguas residuales y manejo de aguas pluviales en el área metropolitana de Guadalajara. Como se aprecia en el artículo 1 de la Ley que crea el Organismo Público Descentralizado del Poder Ejecutivo denominado Sistema Intermunicipal de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado (2016), el SIAPA es un auténtico sujeto activo:

“Se crea el organismo operador de los servicios de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento, reutilización, disposición de aguas residuales y manejo de aguas pluviales en el área metropolitana de Guadalajara, como organismo público descentralizado del Poder Ejecutivo del Estado de Jalisco, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con carácter de organismo fiscal autónomo, que se denominará Sistema Intermunicipal de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado, por sus siglas SIAPA”.

Esto por ejemplo no sucede en Querétaro, ya que los adeudos por concepto de consumo de agua potable, si bien tienen el carácter de crédito fiscal, no pueden ser

cobrados coactivamente por la CEA ya que ésta tiene que enviarlos a la Secretaría de Finanzas para que lleve a cabo el PAE correspondiente.

Se considera que entre los aspectos que deberían de considerar los legisladores al tomar la decisión de dotar de autonomía fiscal a un ente a fin de convertirlo en un auténtico sujeto activo, están los siguientes:

3.4.1. Naturaleza

Se considera que todo sujeto activo diferente al estado mismo, debería ser un organismo público descentralizado, ya que son éstos los que tienen personalidad jurídica y patrimonio propio.

Por ejemplo, un órgano administrativo desconcentrado no tiene patrimonio, por lo tanto no podría hacer propios sus ingresos. Ésta es una de las principales críticas que se le encuentra a la CONAGUA como potencial sujeto activo, ya que se le trata como si tuviera patrimonio propio ya que puede quedarse con los derechos que cobre, sin embargo no tiene un patrimonio al cual ingresarlos por lo cual mínimo en la teoría, el dinero se tiene que ir al erario público sólo para que éste lo destine nuevamente a la Secretaría y ésta al órgano desconcentrado.

Por otra parte, al tener personalidad jurídica propia, no solo tiene autonomía técnica en el área de su competencia, sino que es efectivamente una persona moral con derechos y obligaciones propios capaz de decidir sobre su funcionamiento, claro, respetando la sectorización a fin de trabajar coordinadamente con el resto de la administración pública federal tanto centralizada como paraestatal.

Cabe mencionar que el cambio de naturaleza en las instituciones tampoco es algo que sea ajeno al sistema jurídico mexicano. Por ejemplo, la Secretaría de Seguridad Pública se redujo de Secretaría Federal a la Comisión Nacional de Seguridad a cargo de

la Secretaría de Gobernación, mientras que el Consejo Nacional para la Cultura y las Artes de México (CONACULTA) que era un órgano desconcentrado de la Secretaría de Educación Pública, evolucionó para convertirse en la actual Secretaría de Cultura.

3.4.2. Patrimonio y Rentabilidad

Como se ha analizado en este trabajo, es importante que el organismo descentralizado pudiera contar con ingresos propios suficientes para sustentar su operación.

Se considera que para que un organismo descentralizado pudiera ser sujeto activo, tendría que ser capaz de obtener por lo mínimo el cincuenta por ciento de su presupuesto a través de los ingresos que generara por sí mismo. Éste porcentaje podría ser mayor o menor a consideración del legislador, pero lo relevante es que se hiciera un comparativo económico en el cual se analizara el presupuesto de recaudación en base a los créditos que genere y el subsidio que necesitaría de la federación para poder fundear su operación.

Desde un punto de vista teórico, no se justificaría la existencia de un sujeto activo que no recaudara un monto significativo ya que el ejercicio de la facultad económica coactiva no es algo que se deba de otorgar a la ligera. Hay que recordar que la justificación de ésta es la supervivencia del estado, por lo que si no se recaudan ingresos suficientes para garantizarla, entonces no tiene justificación que se otorgue el PAE a una institución que en realidad no depende de ella.

Desde un punto de vista económico práctico, de poco serviría que un sujeto activo recaudara un porcentaje ínfimo de lo que necesita, es decir, no sería redituable tener un departamento de cobranza para recaudar poco.

Uno de los pocos argumentos que podrían utilizarse a favor, es que daría mayor presencia a la institución ante el gobernado al demostrar que las infracciones que comete

tienen consecuencias económicas, sin embargo, no se considera que esto sea motivo suficiente para dotar a los organismos descentralizados de esta facultad.

3.4.3. Presencia

Para que un organismo descentralizado pudiera operar como sujeto activo, necesitaría presencia en el lugar donde se encuentren los sujetos pasivos.

Si se trata de otorgar autonomía fiscal a un sujeto que no se encuentra en el mismo lugar, simplemente los créditos serían incobrables o incosteables por lo que terminarían siendo cancelados, evitando así que se tuviera un beneficio real. O en el mejor de los casos, tardaría mucho para que la autoridad pudiera hacer un requerimiento de pago y tendría que pagar grandes montos para poder hacer efectivo el embargo.

Por lo tanto, para que pudiera convertirse en sujeto activo, se considera que el organismo necesitaría tener una delegación en cada estado de la república y de preferencia, una o más subdelegaciones en el mismo.

3.4.4. Madurez del ente

No todas las instituciones cuentan con la misma madurez. Hay organismos que tienen muchos años funcionando a pesar del cambio de denominaciones oficiales a lo largo de las diversas administraciones, mientras que existen otros de reciente creación. Los años traen aparejada consigo experiencia sobre las buenas y malas prácticas de las instituciones, lo cual se convierte en un valioso activo a la hora de la toma de decisiones.

Es importante que el organismo descentralizado que cuente con autonomía fiscal, tenga experiencia entre otros:

- En los procedimientos de inspección y vigilancia respecto a las obligaciones del gobernado

- Que tenga celebrados convenios de colaboración o que tenga un departamento de vinculación que lo ayude a coordinarse con los demás órganos de gobierno e instituciones que pudieran auxiliarlo en sus actividades
- Que cuente con un área de inspección y vigilancia lo suficientemente capaz para realizar una auditoría de calidad al gobernado y para sancionar eficazmente al infractor.
- Que conozca las acciones que los contribuyentes realizan para evitar el pago de los créditos fiscales
- Que sepa del manejo de recursos económicos, no sólo para rendir cuentas, sino para administrarlos de manera debida
- Que cuente con un órgano de contraloría interna
- Que domine la planeación y ejecución de proyectos
- Que cuente con puestos y funciones bien definidos

3.4.5. *Función Especializada*

La función que realice el organismo debe de ser altamente especializada, de manera que no sea realizable por ningún otro ente de la administración pública. De esta manera se justificaría la asignación directa de recursos para los organismos descentralizados y no el destino a un gasto público general.

3.4.6. *Interés Social*

La función del organismo debe ser de claro interés para la sociedad. Si bien todas las instituciones gubernamentales se crean para el bienestar social, se considera que estos organismos tendrían que tener aparejado un marcado beneficio directo para la población, pues así en un juicio de valores, podría considerarse que es mejor que el organismo pudiera hacerse rápidamente de fondos a través del PAE, en lugar de que su función se

viera mermada. Es decir, el beneficio que percibe directamente el gobernado con su debido funcionamiento debe ser mayor al malestar que pudiera traer aparejado el eventual procedimiento administrativo de ejecución.

CONCLUSIONES

A) La idea del sujeto activo limitada al Estado, ha sido rebasada en la práctica por la necesidad de recaudar el crédito debido de manera más rápida y eficaz.

B) La administración paraestatal ha demostrado ser un eficiente instrumento para que el Ejecutivo pueda hacer frente a diversos requerimientos de la población.

C) La necesidad de ser más eficiente con el presupuesto, ha orillado al Estado a encontrar soluciones creativas a fin de disminuir la evasión fiscal y aumentar la recaudación sin aumentar los impuestos.

D) Los derechos y los aprovechamientos son ingresos fiscales que en la ley de ingresos federal para el ejercicio fiscal 2016 representan el 8.45% del total. Gran parte de estas fuentes se desaprovechan por supuestos apoyos a los niveles de gobierno que en la práctica, son incapaces de recaudar. Con la adecuada recaudación de estos conceptos, se podrían fondear muchos entes de gobierno sin necesidad de recurrir en mayor parte a los impuestos, pudiendo así mejorar la redistribución de riqueza y enfocándola a donde tuvieran un mayor impacto en beneficio de la población.

E) La facultad económica coactiva, que es aquella que separa por excelencia a un sujeto activo de otras autoridades, debe ser tratada con extrema precaución por ser una excepción a la garantía de audiencia que puede incurrir fácilmente en abusos de parte de la autoridad. El legislador debe de hacer un análisis profundo a fin de determinar cuándo es conveniente dotar a nuevos organismos con esta facultad.

F) En la actualidad, existen diversos entes gubernamentales que cuentan con varias de las facultades y de los requisitos necesarios para ser considerados sujetos activos.

G) La CONAGUA, para poder ser considerada plenamente como un nuevo sujeto activo, necesita dos modificaciones: 1- evolucionar de órgano desconcentrado a organismo descentralizado; y 2- Adquirir la facultad económica coactiva.

H) Tanto la PROFECO como la CONDUSEF, cumplen con muchos requisitos para evolucionar a ser nuevos sujetos activos. Un análisis legislativo sería conveniente a fin de analizar los beneficios que esto implicaría.

REFERENCIAS

- Ángel Sánchez, J.M. (2011) Principios Constitucionales de las Contribuciones. Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, 3(6)
- Berdan, F. (1976). La organización del tributo en el imperio azteca. Estudios de cultura náhuatl, Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde el Instituto de Investigaciones Históricas de la Universidad Nacional Autónoma de México: <http://www.historicas.unam.mx/publicaciones/revistas/nahuatl/pdf/ecn12/174.pdf>
- Blumenstein, E. (1954) Sistema del Diritto delle Impost. Italia. Giuffré.
- Carrasco, H. (2008) *Diccionario de Derecho Fiscal*. México. Oxford.
- Carrillo, A., (1976). Las empresas públicas en México. Instituto Nacional de Administración Pública. 137
- COMISIÓN FEDERAL DE ELECTRICIDAD. CFE. (2016). Misión y Visión. Obtenido el 1 de diciembre de 2016, desde Gob.mx: http://www.cfe.gob.mx/ConoceCFE/1_AcercadeCFE/Paginas/Misionyvision.aspx
- COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA. CONAGUA. (2016). ¿Qué hacemos? Obtenido el 1 de diciembre de 2016, desde Gob.mx: <http://www.gob.mx/conagua/que-hacemos>
- COMISIÓN NACIONAL PARA LA PROTECCIÓN Y DEFENSA DE LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS FINANCIEROS. CONDUSEF. (2016) ¿Qué hacemos? Obtenido el 1 de diciembre de 2016, desde Gob.mx: <http://www.gob.mx/condusef/que-hacemos>
- De la Garza, S. F. (1988) Derecho Financiero Mexicano. México. Porrúa.

De Secondat Montesquieu, C. (s.f.). El espíritu de las leyes. Obtenido el 21 de marzo de 2016, desde la Biblioteca Digital del Estado de Tamaulipas: <http://bibliotecadigital.tamaulipas.gob.mx/archivos/descargas/31000000630.PDF>

Director General de Delegaciones de PROFECO (2015). *Respuesta a solicitud de información 0354/2015*.

Fernández, J. (2012) Derecho Administrativo y Administración Pública. México. Porrúa. 485-567

García, R.D. (s.f.) El Régimen Tributario en las Intendencias Novohispanas: La ordenanza para los autos de formación de visitas, padrones y matrículas de Revillagigedo. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México desde: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/hisder/cont/11/cnt/cnt10.htm>

Garrido, A. (2011) Apuntes de Derecho Administrativo I. Patronato UAQ. 37-38

Hernández, J.C. (10 de febrero, 2007). *Cumplamos la Constitución de 1917*. Diario 21. Disponible en: http://www.diario21.com.mx/?cmd=displaystory&story_id=6018&edition_id=4798&format=html

Hicks, F. (1974). Dependent Labor in Prehispanic Mexico. Estudios de cultura náhuatl, Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde el Instituto de Investigaciones Históricas de la Universidad Nacional Autónoma de México: <http://www.historicas.unam.mx/publicaciones/revistas/nahuatl/pdf/ecn11/154.pdf>

INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES. INFONAVIT. (2016). Visión, misión, objetivos institucionales y valores. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde Instituto del Fondo Nacional

de la Vivienda para los Trabajadores:

http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/Infonavit/El+Instituto/Perfil_institucional/Vision_mision_objetivos_institucionales_y_valores

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. IMSS (2016). Conoce al IMSS.

Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde Instituto Mexicano del Seguro Social:

<http://imss.gob.mx/conoce-al-imss>

Instituto Nacional de Administración Pública. I.N.A.P. (1985) Guía técnica 03. Proyecto de Ley de Ingresos Municipales. México.

Jiménez, F.L. (Marzo, 2005). La encomienda indiana: del sueño señorial a la legitimidad de la Corona: el Centro de la Nueva España (1521-1560). Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Asociación de Diplomados en Genealogía, Heráldica y Nobiliaria: http://www.adghn.org/clase_magistral/2005/encomienda.pdf

Lara, R. (Junio, 2009). La Recaudación Tributaria en México. IUS. (23).

Legaz, L. (1943) Introducción a la Ciencia del Derecho. Barcelona: Bosh Edt Casa Editorial.

Locke, J. (2004). Segundo tratado sobre el gobierno civil. Tecnos.

Martínez, R. I. (2000). Derecho Administrativo, primer y segundo cursos. Oxford University Press, Harla. México.

México. Código Fiscal de la Federación. *Diario Oficial de la Federación*. 31 de diciembre de 1981. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_170616.pdf

México. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Obtenido el 18 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150816.pdf

México. Ley Aduanera. *Diario Oficial de la Federación*. 15 de diciembre de 1995.

Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_291214.pdf

México. Ley de Aguas Nacionales. *Diario Oficial de la Federación*. 01 de diciembre

1992. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/16_240316.pdf

México. Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2016.

Periódico Oficial del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga. 17 de Diciembre de 2015. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro:

<http://www.queretaro.gob.mx/spf/transparenciaDet.aspx?q=YhT5iDRJbDCy4j7qYoX8klTqb4EvodprZGekcCOzWP3r3l/Ri+G2YZ/v9oGEV5saleXsINPVWNpd0Kmt69rJapgb6yodq1SwTHdGMLrX/JYAI8IG50SAEsT6HAbRSI0t>

México. Ley de Ingresos del Municipio de Querétaro, Qro., para el ejercicio fiscal 2016.

Periódico Oficial del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga. 24 de Diciembre de 2015. Obtenido el 3 de diciembre de 2016 desde el Periódico Oficial del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga:

<http://www2.queretaro.gob.mx/disco2/servicios/LaSombradeArteaga/>

México. Ley de Instituciones de Crédito. Obtenido el 18 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/43_170616.pdf

México. Ley de la Comisión Federal de Electricidad. *Diario Oficial de la Federación*. 11 de agosto de 2014. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LCFE_110814.pdf

México. Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética. *Diario Oficial de la Federación*. 11 de agosto de 2014. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LORCME_110814.pdf

México. Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros. *Diario Oficial de la Federación*. 18 de enero de 1999. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/64.pdf>

México. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. *Diario Oficial de la Federación*. 24 de abril 1972. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/86_270416.pdf

México. Ley del Seguro Social. *Diario Oficial de la Federación*. 21 de diciembre de 1995. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_121115.pdf

México. Ley del Servicio de Administración Tributaria. *Diario Oficial de la Federación*.

15 de diciembre de 1995. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_171215.pdf

México. Ley Federal de Derechos. *Diario Oficial de la Federación*. 31 de diciembre

1981. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/107_23dic15.pdf

México. Ley Federal de las Entidades Paraestatales. *Diario Oficial de la Federación*. 14

de mayo de 1986. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/110_181215.pdf

México. Ley Federal de Protección al Consumidor. *Diario Oficial de la Federación*. 24

de diciembre 1992. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/113_130516.pdf

México. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Obtenido el 18 de

noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153_180716.pdf

México. Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro. Periódico Oficial

del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga. 17 de Diciembre de 2008. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la LVIII Legislatura del Estado de Querétaro:
<http://legislaturaqueretaro.gob.mx/app/uploads/2016/01/LO006.pdf>

México. Ley Orgánica Municipal del Estado de Querétaro. Periódico Oficial del Estado de Querétaro La Sombra de Arteaga. 25 de mayo de 2001. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la LVIII Legislatura del Estado de Querétaro: <http://legislaturaqueretaro.gob.mx/app/uploads/2016/01/LO003.pdf>

México. Ley que crea el Organismo Público Descentralizado del Poder Ejecutivo denominado Sistema Intermunicipal de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado. Periódico Oficial del Estado de Jalisco. 24 de Diciembre de 2013. Obtenido el 3 de diciembre de 2016 desde el Periódico Oficial del Estado de Jalisco: http://www.siapa.gob.mx/sites/default/files/doctrans/decreto_24805_-lx-13.pdf

México. Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. *Diario Oficial de la Federación*. 26 de noviembre de 2012. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Información Parlamentaria de la Cámara de Diputados: http://www.profepa.gob.mx/innovaportal/file/1169/1/reglamento_interior_semarnat_26-11-2012_pdf.pdf

México. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. *Diario Oficial de la Federación*. 24 de agosto de 2015. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde el Diario Oficial de la Federación: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015

México. Relación de entidades de la administración pública federal. *Diario Oficial de la Federación*. 15 de agosto de 2016. núm. 11. p. 7

Moreno, J. (2008). Implicaciones Fiscales de la Seguridad Social. Revista Latinoamericana de Derecho Social: El Derecho del Trabajo y su Relación con otras Disciplinas. (7)

- Osborne, D., & Gaebler, T. (1994). *Un nuevo modelo de gobierno: como transforma el espíritu empresarial al sector público*. México: Gernika.
- Poder Judicial de la Federación (2004). *El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes*. México. (3ª ed.) México: Suprema Corte de Justicia de la Federación.
- PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR. PROFECO. (2016). *¿Qué hacemos?* Obtenido el 1 de diciembre de 2016, desde Gob.mx: <http://www.gob.mx/profeco/que-hacemos>
- Real Academia Española (2014). *Diccionario de la lengua española*. (23ª. ed.) Madrid, España: Espasa.
- Rodríguez, G. (2003). El Fisco. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Obtenido el 26 de noviembre de 2016 desde la Universidad Nacional Autónoma de México: <http://revistas.unam.mx/index.php/bmd/article/view/10526>
- Rodríguez, R. (1983). *Derecho Fiscal*. México. Harla.
- Rousseau, J.J. (2005) *El contrato social*. Obtenido el 21 de marzo de 2015 desde la Biblioteca Virtual Antorcha: http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/politica/contrato/caratula.html
- Samuelson, P.A. & Nordhaus, W. D. (2010) *Economía con aplicaciones a Latinoamérica*. México. Mc Graw Hill.
- Secretaría de Economía. (23 de diciembre, 2013). *Calendario de presupuesto autorizado a la Secretaría de Economía y sus órganos desconcentrados*, Centro Nacional de Metrología, ProMéxico, Procuraduría Federal del Consumidor y Servicio Geológico Mexicano, para el ejercicio fiscal 2014. *Diario Oficial de la Federación*.
- Smith, A. (1992) *Investigación sobre la riqueza y causas de La Riqueza de las Naciones*. (Franco, G. Trad.) Buenos Aires. El Ortiba.

- Taraborreli, A. y Magri, O. (2015). Acerca de los “Punitive Damages”.
eltrabajoseguro.com. Obtenido el 03 de diciembre de 2016, desde:
<http://eltrabajoseguro.com/doctrina/acerca-de-los-punitive-damages>
- Valenzuela, F. B. (Ed.). (1998). *Diccionario universal de términos parlamentarios*.
Porrúa.
- Vallarta, L.I. (2016). Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva. México. Obtenido el 26 de noviembre de 2016 del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México desde:
<https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2475-estudio-sobre-la-constitucionalidad-de-la-facultad-economico-coactiva>
- Venegas, S. (2010) Derecho Fiscal. México. Oxford.
- Villaseñor, S. (Septiembre-Diciembre 1991). El INFONAVIT, Organismo Fiscal Autónomo. Cuadernos del Instituto de Investigaciones Jurídicas. (18)

APÉNDICES

APÉNDICES

ENTREVISTAS A LOS MAGISTRADOS DE LA SALA REGIONAL DEL CENTRO II DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Mag. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte (Ponencia I) A

Mag. Adalberto Gaspar Salgado Borrego (Ponencia II) B

Mag. Rita Amparo Velasco De León (Ponencia III) C

ENTREVISTAS A FUNCIONARIOS DE ENTES PÚBLICOS NO FISCALES

CONAGUA Querétaro D

IMPI Oficina Regional Centro E

* Todas las respuestas de las entrevistas se fueron apuntando al momento de realizarse, sin embargo no son textuales debido al formato abierto que se utilizó para formular las preguntas.

APÉNDICE A

Entrevista a la Magistrada de la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte (Ponencia I)

SOBRE LAS MULTAS

1- ¿Considera que las multas cumplen su objetivo de desincentivar el incumplimiento de la ley?

Sí.

SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES

1- ¿Considera que el actual sistema de recaudación en nuestro país es eficiente?

Totalmente eficiente no, tiene deficiencias.

2- ¿Cuál es su opinión sobre los convenios que permiten a los municipios cobrar las multas federales no fiscales?

Considero que es una facultad que se otorga porque en cada estado, hay los organismos fiscales que pueden hacer es e cobro porque de otra manera la federación tendría que trasladarse a los municipios.

En términos generales sí es bueno porque se logra el objetivo de la recaudación.

3- ¿Cree que las autoridades municipales realizan una correcta recaudación y defensa de créditos fiscales que se les ceden?

Todo lo federal comparece la recaudación local y el SAT. En términos generales sí hacen una buena defensa porque no siempre se adhieren.

SOBRE LAS AUTORIDADES FEDERALES

1- En su opinión, ¿el actual PAE respeta la debida garantía de audiencia?

Sí.

2- ¿Qué facultades considera que debe tener un ente público para considerarse un verdadero sujeto activo en la relación jurídico tributaria?

Las 3 básicas de liquidación, recaudación y cobro.

3- ¿Qué opina de dotar con estas facultades a diversos entes de gobierno para convertirlos en auténticos sujetos activos?

En su opinión debería seguir concentrado el cobro de los créditos, sin embargo sería factible que estos órganos que imponen las multas efectivamente pudieran ejecutarla.

4- En caso de que se hiciera, ¿qué características deberían tener estos nuevos sujetos activos?

Deberían ser organismos descentralizados para que tuvieran su propia estructura y funcionamiento, como el IMSS que tiene toda su estructura.

5- ¿Qué ventajas podría aportar la creación de nuevos sujetos activos?

El cobro más rápido de los cobros y por ende una recaudación más rápida de esos créditos. Sería bueno porque se volverían autosustentables.

6- ¿Qué objeciones podrían oponerse a la creación de nuevos sujetos activos?

La cuestión del manejo del dinero, sin embargo con una buena estructura se puede hacer un buen trabajo de recaudación.

7- ¿Qué entes de la actual APFD considera que podrían convertirse en sujetos activos?

PROFECO, SEMARNAT, CONDUSEF por los abusos de los bancos, CONAGUA si cambiara su estructura, PROFEPA. Las multas de la policía federal.

APÉNDICE B

Entrevista al Magistrado de la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Adalberto Gaspar Salgado Borrego (Ponencia II)

SOBRE LAS MULTAS

1- ¿Considera que las multas cumplen su objetivo de desincentivar el incumplimiento de la ley?

Sí, para los casos subsiguientes las multas siempre han servido para disminuir las infracciones, de hecho así se pone en la exposición de motivo.

SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES

1- ¿Considera que el actual sistema de recaudación en nuestro país es eficiente?

En la vía Federal sí, en la local y municipal tendría sus dudas.

2- ¿Cuál es su opinión sobre los convenios que permiten a los municipios cobrar las multas federales no fiscales?

Es válido porque no tienen infraestructura las instituciones y además no están más facultadas. Cuando el IMSS no tenía oficinas de cobro, Hacienda habilitaba oficinas para ellos que luego se instituyeron como parte del IMSS.

3- ¿Cree que las autoridades municipales realizan una correcta recaudación y defensa de créditos fiscales que se les ceden?

La contestación de las autoridades municipales suele ser limitada porque remiten a la autoridad emisora. Las emisoras suelen hacer una buena defensa de los asuntos.

SOBRE LAS AUTORIDADES FEDERALES

1- En su opinión, ¿el actual PAE respeta la debida garantía de audiencia?

Sí. Lo veo desde dos perspectivas: antes el gobernado era muy abusivo y quería tener muchos juicios por un procedimiento. En los tribunales se les ha dado más eficiencia para que avance el procedimiento. Esto hace que el deudor sea más razonable.

2- ¿Qué facultades considera que debe tener un ente público para considerarse un verdadero sujeto activo en la relación jurídico tributaria?

Que tenga facultades de ejecución.

3- ¿Qué opina de dotar con estas facultades a diversos entes de gobierno para convertirlos en auténticos sujetos activos?

Me parece que no, es impráctico y antieconómico y distorsiona la función.

4- En caso de que se hiciera, ¿qué características deberían tener estos nuevos sujetos activos?

Capacidad legal y jurídica para saberlo hacer, estar legitimados en ley.

5- ¿Qué ventajas podría aportar la creación de nuevos sujetos activos?

Ninguna. Sería mejor que los estados hicieran la recaudación.

6- ¿Qué objeciones podrían oponerse a la creación de nuevos sujetos activos?

La relación costo-beneficio, cuesta mucho operar un área y no se recaudaría suficiente.

No es sano incrementar el número de recaudadores porque entonces nos convertimos en un estado muy coactivo, la gente se incomoda con la cobranza.

Hay que delimitar a los órganos que cobran y que lo hagan bien para justificar su existencia y función.

7- ¿Qué entes de la actual APFD considera que podrían convertirse en sujetos activos?

Los que están actualmente son suficientes.

APÉNDICE C

Entrevista a la Magistrada de la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Rita Amparo Velasco De León (Ponencia III)

SOBRE LAS MULTAS

1- ¿Considera que las multas cumplen su objetivo de desincentivar el incumplimiento de la ley?

Sí

SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES

1- ¿Considera que el actual sistema de recaudación en nuestro país es eficiente?

A nivel federal se está realizando un buen trabajo.

2- ¿Cuál es su opinión sobre los convenios que permiten a los municipios cobrar las multas federales no fiscales?

Son correctos siempre y cuando.

3- ¿Cree que las autoridades municipales realizan una correcta recaudación y defensa de créditos fiscales que se les ceden?

No, en su opinión no están capacitados.

SOBRE LAS AUTORIDADES FEDERALES

1- En su opinión, ¿el actual PAE respeta la debida garantía de audiencia?

Sí porque para que sea exigible ya pasaron todos los medios de defensa que pudo interponer el contribuyente.

2- ¿Qué facultades considera que debe tener un ente público para considerarse un verdadero sujeto activo en la relación jurídico tributaria?

a) Poder liquidar derechos.

b) Cobrar

c) Tener el PAE

3- ¿Qué opina de dotar con estas facultades a diversos entes de gobierno para convertirlos en auténticos sujetos activos?

4- En caso de que se hiciera, ¿qué características deberían tener estos nuevos sujetos activos?

Deben utilizarse los medios de lo mejor posible y ser eficaz al alcanzar los objetivos. Se debe aprovechar por ejemplo las notificaciones electrónicas.

Debería realizarse evaluaciones periódicas para tener personal calificado y que la institución otorgar esa capacitación, aunque debería ser obligación del personal.

5- ¿Qué ventajas podría aportar la creación de nuevos sujetos activos?

Serviría si la APF se viera superada en su carga laboral, si el personal ya no puede ser eficaz y eficiente y se rebasa el óptimo de productividad, podría ser conveniente.

6- ¿Qué objeciones podrían oponerse a la creación de nuevos sujetos activos?

En las dependencias centralizadas que turnan a los municipios, a nivel federal no tienen el presupuesto para capacitar bien a su departamento.

Es necesario capacitar a los municipios y debe haber certeza de la correcta notificación del aprovechamiento.

7- ¿Qué entes de la actual APFD considera que podrían convertirse en sujetos activos?

En este momento ninguno porque no son eficientes.

APÉNDICE D

Entrevista al Lic. Erick Torres Rojo, Jefe de Proyecto de la CONAGUA en Querétaro

SOBRE LAS MULTAS

1- ¿Considera que las multas cumplen su objetivo de desincentivar el incumplimiento de la ley?

Lo ideal es que no se aplicara una multa sino que hubiera educación de los particulares para no caer ante un incumplimiento. No hay mucha reincidencia porque aumentan los montos.

SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES

1- ¿Cuál es su opinión sobre los convenios que permiten a los municipios cobrar las multas federales no fiscales?

No lo conocía

2- ¿Cree que las autoridades municipales realizan una correcta recaudación y defensa de créditos fiscales que se les ceden?

No lo sabe.

SOBRE LAS AUTORIDADES FEDERALES

1- ¿Qué opina de dotar con estas facultades a diversos entes de gobierno para convertirlos en auténticos sujetos activos?

Implicaría una etapa de actualización para efecto de hacer efectivos los créditos y se tendría que aprender a ejecutarlas.

2- ¿Qué ventajas podría aportar la creación de nuevos sujetos activos?

Al ser un ingreso que recayera en la propia comisión no estaría sujeto a decisiones externas para poder gastar ese ingreso, lo que sería benéfico.

3- ¿Qué objeciones podrían oponerse a la creación de nuevos sujetos activos?

Pues es como siempre ha estado la estructura, el otro esquema tendría que irse descubriendo sobre la marcha.

APÉNDICE E

Entrevista a la Lic. Karla Patricia Piña Kurczyn, Titular de la Oficina Regional Centro del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial

SOBRE LAS MULTAS

1- ¿Considera que las multas cumplen su objetivo de desincentivar el incumplimiento de la ley?

Sí

SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES

1- ¿Considera que el actual sistema de recaudación en nuestro país es eficiente?

No

2- ¿Cuál es su opinión sobre los convenios que permiten a los municipios cobrar las multas federales no fiscales?

No los conoce.

SOBRE LAS AUTORIDADES FEDERALES

1- ¿Qué ventajas podría aportar la creación de nuevos sujetos activos?

- Promover más y mejor la cultura de la propiedad industrial
- Dar una respuesta más expedita al usuario
- Lo ideal sería que cada oficina regional sugiriera la manera de aplicar los recursos que se recaudaran.

2- ¿Qué objeciones podrían oponerse a la creación de nuevos sujetos activos?

De entrada ninguna.